



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
 République Algérienne Démocratique et Populaire  
 وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
 Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
 جامعة محمد خيضر - بسكرة  
 كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
 قسم علوم التسيير



## الموضوع

# دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية

## دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

إعداد الطالب:

هادفي خالد

الأستاذ المشرف:

أ. د. بن عيشي بشير

الجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الصفة	الجامعة
د. خنشور جمال	رئيسا	جامعة بسكرة
أ. د. بن عيشي بشير	مقررا	جامعة بسكرة
د. أحمد قايد نور الدين	ممتحنا	جامعة بسكرة
د. نعيمة يحيياوي	ممتحنا	جامعة باتنة

السنة الجامعية : 2012 / 2013

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ لَوْ أَنَّ سُبْحَانَكَ لَا يُلَاحِظُنَا لَنَا وَلَا

نُحَاسِرُكَ نَسْتَعِزُّ بِكَ وَنُحَاسِرُكَ نَسْتَعِزُّ بِكَ

وَنُحَاسِرُكَ

(سورة البقرة : 32)

# الإهداء

**إلى الوالدين الكريمين أمد الله في عمرهما**

**إلى إخوتي وأخواتي وجميع أفراد العائلة**

**إلى كل الأحباب والأصحاب...**

**إلى أصدقائي وزملائي طلبة الماجستير**

**إلى كل من علمني حرفا ولقني علما نافعا، أساتذتي  
ومعلمي الأفاضل**

**إلى كل طالب علم جاد**

**إلى كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد**

**إلى كل هؤلاء أهدي خلاصة عملي وثمره جهدي المتواضع**

# شكر و عرفان

**لله الشكر أولا و أخيرا و منه التوفيق و النجاح وحده لا شريك له أن  
أمدني بالقوة و الإرادة لانجاز هذا العمل المتواضع.**

أتقدم بجزيل الشكر و خالص التقدير و العرفان للأستاذ الفاضل الدكتور بن عيشي بشير على قبوله الإشراف على هذا العمل و على كل ما أسهم به من توجيهات و نصائح من خلال متابعته لهذا العمل متمنيا له كل التوفيق و النجاح في مسيرته العلمية و العملية.

كما أتوجه بالشكر للسادة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم قبول و تحمل عناء قراءة و تمحيص و مناقشة هذه المذكرة.

كما أشكر كل أساتذتنا الأجلاء الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشوارنا الدراسي الجامعي والذين ساهموا في تأطيرنا و إضافة الكثير إلى رصيدنا العلمي و المعرفي.

كما أشكر كل موظفي المكتبة الجامعية بجامعة محمد خيضر و كذا موظفي مكتبة المركز الجامعي بالوادي و الذين لم يدخروا جهدا في توفير المراجع اللازمة لانجاز هذا العمل .

كما لا يفوتني التوجه بالشكر إلى كل مسؤولي و مسيري المؤسسات الاقتصادية التي تعاونت معنا في ما يخص إجراء الجانب التطبيقي من هذا البحث .

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال البيانية
	ملخص البحث
أ - ط	المقدمة
<b>الفصل الأول : مبادئ و طرق المحاسبة التحليلية</b>	
02	تمهيد
<b>03</b>	<b>المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التحليلية</b>
03	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية
07	المطلب الثاني : مفاهيم أولية للمحاسبة التحليلية
12	المطلب الثالث: مفاهيم حول الأعباء و التكاليف و سعر التكلفة
<b>19</b>	<b>المبحث الثاني : الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية</b>
19	المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية
31	المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية
31	1- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة
35	2- طريقة التكلفة المتغيرة
41	3- طريقة التكلفة الهامشية
43	4- طريقة التكلفة المعيارية
<b>48</b>	<b>المبحث الثالث : الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية.</b>
48	المطلب الأول : نظام التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC )
53	المطلب الثاني : نظام التكلفة المستهدفة
58	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الأسس النظرية للتسعير</b>	
61	تمهيد
<b>62</b>	<b>المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتسعير</b>
62	المطلب الأول : مفاهيم أساسية في التسعير

68	المطلب الثاني : أهداف التسعير
74	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في سياسة التسعير
81	المطلب الرابع: مراحل تحديد السعر
<b>85</b>	<b>المبحث الثاني : مدخل التسعير حسب التكلفة</b>
86	المطلب الأول: مدخل التسعير على أساس التكلفة المضافة
92	المطلب الثاني : مدخل التسعير على أساس التكلفة المستهدفة
95	المطلب الثالث : مدخل التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل
98	المطلب الرابع : مدخل التسعير على أساس التكلفة الحدية
<b>101</b>	<b>المبحث الثالث : مداخل التسعير الأخرى</b>
102	المطلب الأول: مدخل التسعير حسب الطلب
105	المطلب الثاني : مدخل التسعير على أساس المنافسة
114	المطلب الثالث :مدخل التسعير على أساس القيمة المدركة من طرف المشتري
120	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث : سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية</b>	
122	تمهيد
<b>123</b>	<b>المبحث الأول : سياسات التسعير العامة</b>
124	المطلب الأول : مفهوم سياسة التسعير
126	المطلب الثاني : سياسات تسعير مزيج المنتج
129	المطلب الثالث: سياسات تعديل السعر
139	المطلب الرابع : سياسات التسعير الدولي
<b>146</b>	<b>المبحث الثاني : تسعير السلع الاستهلاكية و الصناعية و الخدمات</b>
146	المطلب الأول : تسعير السلع الاستهلاكية
150	المطلب الثاني : تسعير السلع الصناعية
155	المطلب الثالث : تسعير الخدمات
<b>161</b>	<b>المبحث الثالث: التسعير خلال دورة حياة المنتج</b>
161	المطلب الأول : مفهوم دورة حياة المنتج
163	المطلب الثاني : استراتيجيات التسعير خلال مرحلة التقديم
171	المطلب الثالث : استراتيجيات التسعير خلال مرحلة النمو
174	المطلب الرابع : إستراتيجية التسعير في مرحلة النضج
176	المطلب الخامس : إستراتيجية التسعير في مرحلة الانحدار

178	المبحث الرابع: الأسعار في ظل معطيات السوق
178	المطلب الأول: الأسعار في ظل المنافسة
186	المطلب الثاني: الأسعار في ظل الاحتكار
192	خلاصة الفصل
<b>الفصل الرابع : دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية</b>	
194	تمهيد
195	المبحث الأول : لمحة تاريخية عن المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
195	المطلب الأول : واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
198	المطلب الثاني : أسباب عدم استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
202	المبحث الثاني : عرض و تحليل الاستبيان
202	المطلب الأول : تحديد منهج الدراسة و أدوات البحث المستعملة
205	المطلب الثاني : تحليل الاستبيان
206	الفرع الأول: الاستثمار الخاصة بالجانب القانوني و التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية
210	الفرع الثاني : الاستثمار الخاصة بنظام المحاسبة التحليلية
211	الفرع الثالث : الاستثمار الخاصة بتحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية
228	خلاصة الفصل
<b>الخاتمة</b>	
230	نتائج الدراسة
235	اختبار الفرضيات
237	توصيات البحث
240	آفاق البحث
<b>قائمة المراجع</b>	
<b>الملاحق</b>	
الملحق 1 : استثمار الاستبيان	
الملحق 2 : قائمة المؤسسات الاقتصادية	



# قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة	37
02	تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة	40
03	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة	40
04	مثال توضيحي على مسببات النشاط	50
05	تأثير السعر على الإيرادات	103
06	استراتيجيات تسعير مزيج المنتج	126
07	استراتيجيات تعديل السعر	129
08	بيانات الاستثمارات الموزعة	205
09	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب نوع النشاط	207
10	الشكل التنظيمي لعينة المؤسسات الاقتصادية	207
11	التصنيف القانوني لعينة المؤسسات الاقتصادية	208
12	تصنيف عينة المؤسسات الاقتصادية حسب رأس المال	208
13	رقم الأعمال السنوي المتوسط للمؤسسة	209
14	عدد العمال لعينة المؤسسات الاقتصادية	210
15	نوع المنتج المباع من طرف المؤسسة	212
16	عدد المنتجات المباعة لعينة المؤسسات الاقتصادية	212
17	نظام الإنتاج لعينة المؤسسات الاقتصادية	213

215	تحديد الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسة	18
216	أهداف التسعير لدى عينة المؤسسات الاقتصادية	19
217	العوامل المؤثرة على سياسة التسعير لدى عينة المؤسسات الاقتصادية	20

# قائمة الأشكال البيانية

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي في المؤسسة	07
02	تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	18
03	تحديد الأفضلية الاقتصادية	42
04	المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"	51
05	طريقة التكلفة المستهدفة	55
06	تحليل التعادل و تحليل الربحية ( خارطة الربحية )	96
07	دوال الإيرادات و التكاليف الحدية	99
08	مقارنة بين طريقتي التسعير على أساس التكلفة و التسعير على أساس القيمة	115
09	التسعير على أساس القيمة	115
10	تخطيط إستراتيجية التسعير	123
11	طرق تحديد السعر في الأسواق الدولية	141
12	مراحل دورة حياة المنتج	163
13	إستراتيجية قشط السوق	167
14	مصفوفة استراتيجيات مرحلة التقديم	167
15	إستراتيجية التغلغل في السوق	169
16	كيفية تطبيق إستراتيجية التسعير حسب أجزاء السوق	174
17	سعر التوازن في سوق المنافسة التامة	181
18	تحديد سعر التوازن و الإنتاج بمقارنة الإيراد الحدي MR مع التكلفة الحدية MC	183
19	توازن المؤسسة في الأجل الطويل في ظل المنافسة الكاملة	184
20	توازن المؤسسة في سوق المنافسة الاحتكارية في المدى الطويل	186
21	توازن المحتكر في حالة تحقيق الأرباح في الأجل القصير	188

## ملخص البحث :

تسعى أي مؤسسة اقتصادية لتحقيق أفضل النتائج من خلال تسيير مواردها الاقتصادية و استخدامها بشكل أمثل و ذلك بتحديد و تنفيذ السياسات المناسبة وفق طبيعة نشاطها و في مقدمتها سياسة التسعير و التي تكتسي أهمية بالغة في رسم معالم النجاح لتسويق منتجات و خدمات المؤسسة في ظل المنافسة الحادة التي تسود أسواق السلع و الخدمات و التي تخضع لمعيار السعر و الجودة. و من المعلوم أن عملية تحديد سياسة تسعير ملائمة للمؤسسة يخضع لعدة اعتبارات و عوامل مختلفة و على رأسها التكاليف و التي تعتبر القاعدة الأساسية لبناء أسعار المنتجات و الخدمات بحيث لا يمكن للمؤسسة تحديد السعر المناسب لأي منتج أو خدمة في غياب معلومات وافية و دقيقة حول الأعباء التي يتحملها هذا المنتج أو الخدمة في جميع مراحل النشاط. و لهذا فان وجود نظام للمحاسبة التحليلية له دور أساسي في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية حيث يتم تحديد تكاليف منتجاتها و خدماتها المقدمة بكل دقة و موضوعية و بالتالي يمكنها من بناء القاعدة الأساسية لأسعار منتجاتها و تحديد سياسة التسعير المناسبة لها وفق إمكانياتها الاقتصادية و طبيعة منتجاتها .

كما أن لها دور مساعد في ترشيد سياسات التسعير في حالة ارتفاع التكاليف أو تغير مستوى الطلب على منتجات المؤسسة أو احتدام المنافسة مع منتجات المؤسسات الأخرى من خلال مراجعة هيكل تكاليفها حيث تساهم في مراقبتها بغرض تخفيضها و السيطرة عليها ، و بالتالي تمكن المؤسسة من تعديل أسعار منتجاتها واستخدام العديد من الأساليب السعرية بغرض تعزيز مكانتها التنافسية.

### RESUME :

Chaque société économique cherche à la réaliser des meilleurs résultats à travers la bonne gestion de ses ressources économiques tout en les employant a bon escient par la limitation et l'exécution des stratégies propices qui correspondent au caractère de son activité . parmi ces stratégies en trouve la tarification qui assure une bonne commercialisation de ses produits et les services de la société au sein des marchés marchandises ou la concurrence est acharnée. Ces services dépendent à la s'arme du prix de la qualité

Il est connu q' une stratégie adéquate de la tarification d'une société est soumise à beaucoup de paramètres et de facteurs entre autre les coûts qui sent conçu comme la base sur la quelle on désigne les prix de produits et de services , en effet il est peu possible qu'une société puisse fixer le prix d'un produit ou services à défaut informations minutieuses de son coût durant les étapes de l'activité.

Pour cette raison , la présence d'un système de comptabilité analytique a un rôle primordial dans la surveillance de la gestion de la société

économique en effet , on précise les coûts de production et de services , livrés avec toute ,Objectivité et exactitude par conséquent , on peut avoir un paramètre de prix de produits au quel on fixe la stratégie de la tarification, la plus comenable aux moyens économiques de la société et la nature de ses produits.

Ce système a aussi un rôle à la modération de stratégies de la tarification en cas de l'augmentation de coût ou le changement de niveau de demande des produits de la sociétés , ou la tensité de la concurrence avec les produits des autres sociétés par la modification du coût , en effet elle participe au contrôle de ses coût afin de les baisser ou les dominer par conséquent , permet à la société de rectifier les prix de ses produits et l'emploi de plusieurs stratégies tarifaires afin de renforcer sa position concurrentielle .

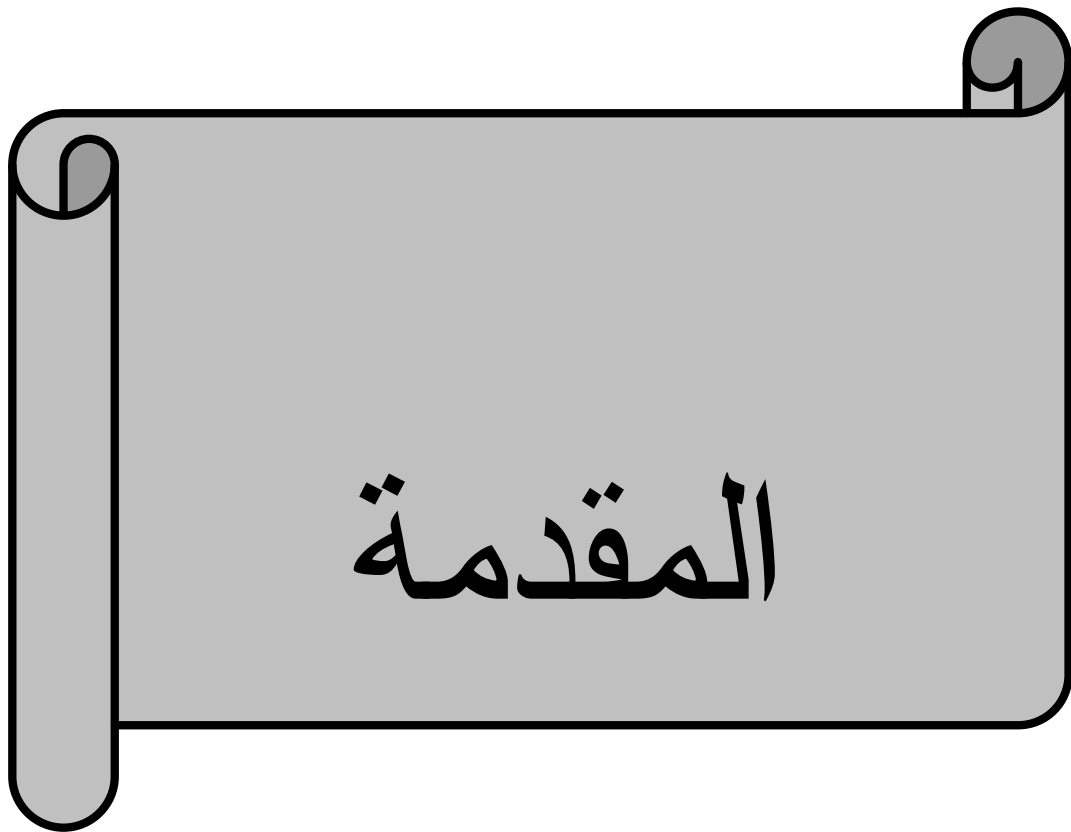
### **The summary of a research**

Each foundation or economic institution seeks to achieve the best results through the management of its sources and they use in the best way. All that should be done through limiting and executing the suitable policies according to its activity. In prior, that of prices which is of paramount importance in shaping the success of marketing products and services of the institution in light of intense competition, which dominates the markets of goods and services which are subject to the standard price and quality.

It is well known that the process of determining a pricing policy appropriate to the institution is subject to several considerations and various factors, especially the cost, which is the basic rule for the foundation of the prices of products and services so that no organization can determine the right price for any product or service in the absence of adequate information about the burden borne by the product or service in the all phases of activity.

Therefore, the presence of accounting system has an essential role in monitoring the conduct of economic enterprises where the costs of their products and services are determined accurately and objectively and thus enable it to build the base prices for their products and determine the pricing policy appropriate according to their economic potential and the nature of their products.

It has the role of assistant in the rationalization of pricing policies in the case of high costs or change in the level of demand for enterprise products or intense competition with products from other institutions by reviewing the cost structure, as it contributes to control it in the purpose of its reduction, and thus enable the institution to modify the prices of its products and use several tactics and maneuvers to enhance its price competitiveness.



## تمهيد :

في إطار العولمة الاقتصادية الجارفة و بفعل تطور وسائل الاتصال الحديثة و الطفرة التكنولوجية الهائلة في وسائل الإنتاج و طرق التصنيع، أدى ذلك إلى تنوع و تعدد المنتجات وتضاعف حجم المبادلات التجارية ، وازدادت معه حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية من خلال التوسع و الهيمنة على الأسواق وتصريف منتجاتها و الاستحواذ على أكبر حصة ممكنة في السوق بغرض مضاعفة الأرباح.

إن صمود أي مؤسسة اقتصادية و بقائها في سوق المنافسة مع باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى يتطلب الاستغلال الأمثل لإمكاناتها و قدراتها المالية و الإنتاجية من خلال نظام التسيير الفعال و المحكم للعملية الإنتاجية لضمان تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

و من المعلوم إن التسيير الجيد لإمكانات و موارد المؤسسة يتطلب وجود و توفير معلومات صحيحة ، دقيقة ، مفصلة و ملائمة ، يتم الحصول عليها من مصادر متنوعة موضوعية و موثقة ، بحيث يعتمد عليها المسير في اتخاذ القرارات و وضع السياسات و الاستراتيجيات التي تعزز من المكانة التنافسية للمؤسسة في السوق.

و تعتبر القرارات و السياسات المتعلقة بالتسعير من بين المجالات التي يتم التركيز عليها من طرف المسيرين في المؤسسات الاقتصادية لاعتبارات عديدة أهمها أن السعر هو من العوامل الهامة في المنافسة بين مختلف المنتجات و المؤسسات فهو يرمز لنوعية منتج المؤسسة و علامتها التجارية و سمعتها لدى العملاء و المستهلكين و يعبر عن مكانتها و سمعتها في السوق ، بالإضافة إلى دوره التسويقي فهو يساهم بشكل كبير في تحديد حجم مبيعات المؤسسة كما إن له دوره المالي فهو الأساس في تحقيق إيرادات المؤسسة و بالتالي يعمل على ضمان و استمرار التدفقات النقدية التشغيلية التي تساهم بشكل كبير في تحديد نتيجة المؤسسة و وضعها المالي عموما ، و قد تصل أهمية السعر لدرجة يتوقف عليها وضع المؤسسة التنافسي ووجودها و مستقبلها في السوق.

إن تحديد سياسة معينة للتسعير يتطلب مبدئيا وضع إستراتيجية تسويقية واضحة للمؤسسة يتم في ضوئها صياغة أهداف المؤسسة ، كما يتطلب كذلك استعمال تقنيات تسيير منظمة و فعالة تضمن تزويد المسير بالمعلومات الملائمة و الدقيقة خصوصا ما يتعلق منها بالأعباء و التكاليف التي تتحملها المؤسسة أثناء مختلف مراحل نشاطها ، و هنا يظهر دور المحاسبة التحليلية باعتبارها أداة محاسبية مهمة تساعد في تحديد و مراقبة التكاليف و تحليلها مما يمكن من تحديد سعر التكلفة لأي منتج ، و من ثم فهي عامل أساسي يسمح للمسير باتخاذ قرار التسعير و بالتالي تحديد سياسة تسعير تتلاءم مع نشاط المؤسسة و طبيعة منتجها و درجة الجودة المستهدفة و تتوافق مع قدراتها الاقتصادية و امكانياتها الإنتاجية و تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق و المنافسة.

من هنا يمكننا طرح إشكالية البحث التالية:

## ما هو دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تحليل إشكالية البحث إلى الأسئلة الفرعية التالية :

## 1- الأسئلة الفرعية:

1. ما مدى ضرورة وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية ؟
2. كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية صياغة و تحديد سياسة تسعير مناسبة و فعالة من خلال التحكم في العوامل الداخلية المؤثرة في السعر و على رأسها مستوى التكاليف ؟
3. هل يمكن تحديد سياسة تسعير ناجحة للمؤسسة الاقتصادية بناء على التفاعل مع العوامل الخارجية المؤثرة في السعر كالطلب و المنافسة ؟

## 2- الفرضيات :

انطلاقا من الأسئلة الفرعية السابقة يمكننا تحديد الفرضيات التالية للبحث :

1. تعتبر الأعباء و التكاليف عنصرا أساسيا و مهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها و مراقبتها و محاولة تخفيضها بشكل دائم ، و بالتالي وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة ضروري يسمح لها بحساب و تحليل الأعباء و تحديد التكاليف .
2. يمكن للمؤسسة بناء سياسة تسعير مناسبة تمكن من استغلال إمكانياتها بشكل امثل و تحقيق أهدافها من خلال اعتماد نظام محاسبة تحليلية دقيق و مرن و فعال يسمح للمؤسسة بالتعرف على الأعباء و التكاليف في جميع مراحل النشاط و تقديم منتجاتها بمستوى جودة معين ، وبالتالي يمكن المؤسسة من صناعة سعر منتجاتها داخليا من خلال ضبط مستوى التكاليف و التحكم فيها بشكل تام.
3. يتأثر السعر في السوق بعدة عوامل خارجية يصعب على المؤسسة التحكم فيها أو التأثير عليها، لهذا فدور المحاسبة التحليلية في المؤسسة دور مساعد في نجاح سياسة التسعير يمكنها من التجاوب مع مختلف المتغيرات و المؤثرات و العوامل الخارجية من خلال مراقبة و تحليل التكاليف بغرض تخفيضها والسيطرة عليها.

## 3- أهداف البحث:

تتلخص أهداف هذا البحث في ما يلي:

- التعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه المحاسبة التحليلية و إمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية خصوصا الصناعية منها ؛
- دراسة جانب مهم في مجال التسيير يتعلق باتخاذ قرار تسويقي أساسي يتمثل في تحديد و وضع سياسة محددة و واضحة للمؤسسة الاقتصادية تتعلق بتسعير منتجاتها في ظل تعدد المنتجات والتغير السريع في أذواق المستهلكين وتزايد حدة المنافسة الاقتصادية و الانفتاح على الأسواق الخارجية و مواجهة سياسات الإغراق المنتهجة من طرف بعض الدول و المؤسسات الأجنبية؛
- بيان أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية ، فقد تجاوزت دورها التقليدي و كونها تقنية محاسبية كمية، و أصبحت تستخدم كأداة محاسبية هامة في مراقبة التسيير بحيث تساعد المسير في اتخاذ القرارات الحيوية و الهامة و وضع السياسات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.



#### 4- أهمية البحث :

تكمن أهمية الدراسة من الناحية العلمية في كون موضوع البحث يسلط الضوء حول طبيعة العلاقة بين متغيرين احدهما محاسبي كمي يتعلق بالمحاسبة التحليلية ، والثاني يتعلق بالتسويق بحيث يظهر أهمية المحاسبة التحليلية كأداة عملية تساعد في وضع إحدى أهم السياسات المتعلقة بتسيير المؤسسة و المحددة لمكانتها التنافسية و هي سياسة التسعير .

كما يعتبر مساهمة شخصية متواضعة في مجال التخصص لإثراء المكتبة المحاسبية، يمكن الاستفادة منها في بحوث أخرى تتعلق بالمحاسبة و التسيير أو التسويق.

#### 5- أسباب اختيار البحث :

- نوع التخصص العلمي و هو المحاسبة ضمن علوم التسيير و موضوع البحث هو في صلب التخصص؛
- رغبتني الشخصية في التعرف على خيايا فن التسعير و الاطلاع على استراتيجياته و أساليبه المختلفة ؛
- التعرف على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تسعير منتجاتها وبالتالي ضعف مركزها التنافسي بسبب عدم وجود نظام محاسبة تحليلية يساعدها في تحديد تكاليف نشاطها؛
- النظام الاقتصادي السائد اليوم و الذي يعتمد على اقتصاد السوق المبني على المنافسة و التي يعتبر السعر احد أركانها الأساسية و أهم أسلحتها الإستراتيجية الحاسمة .

#### 6- حدود البحث :

لهذا البحث حدود نظرية و مكانية و زمنية نوجزها في ما يلي :

##### أ- الحدود النظرية :

- من المعلوم وجود عدة عوامل و مؤثرات تساهم في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية ، و قد اقتصرنا دراستنا في هذا البحث فقط حول الدور الوظيفي للمحاسبة التحليلية في هذا المجال ؛
- بسبب اتساع موضوع البحث و تشعبه تم التطرق لأهم الطرق النظرية المستعملة في المحاسبة التحليلية كطريقة التكاليف الكلية و التكلفة المتغيرة و طريقة التكاليف حسب النشاط ، حيث لم يشمل البحث بعض الطرق النظرية الأخرى ؛
- تستعمل المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ العديد من القرارات في المؤسسة ، و قد اقتصر البحث على دراسة دور المحاسبة التحليلية في مجال محدد من التسيير و هو ما يتعلق بتحديد سياسة التسعير فقط.

##### ب- الحدود الزمنية :

امتدت دراستنا لهذا الموضوع خلال الفترة الممتدة من 15 مارس 2011 إلى 15 أبريل 2012، و قد شملت هذه الفترة انجاز الدراسة الميدانية من خلال توزيع استمارة الاستبيان و إجراء المقابلات الشخصية مع مسيري بعض المؤسسات الاقتصادية بغرض الحصول على الإجابات خلال الفترة الممتدة من منتصف شهر ديسمبر 2011 إلى منتصف شهر فيفري 2012.

كما شملت دراستنا لهذا الموضوع تطور المحاسبة التحليلية و واقع تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منذ اعتماد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سنة 1975 إلى غاية اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) المطبق حاليا.

### ج- الحدود المكانية :

ترتبط هذه الدراسة بواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و مدى تطبيقها و استعمالها للمحاسبة التحليلية في اتخاذ قراراتها في مجال التسيير ، حيث شملت الدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية ذات الأنشطة المختلفة ( تجارية ، صناعية ، خدمية ) ضمن ولايات الجنوب الشرقي من الوطن ( ولاية ورقلة و الوادي ) ، هذه المؤسسات يمكن تصنيفها ضمن نطاق المؤسسات المتوسطة .

و قد تم اختيار هذه العينة لتشمل قطاعات اقتصادية و إنتاجية مختلفة ، و هذا حسب رأينا انسب لدراسة موضوع البحث ، حيث أمكن الوصول إلى نتائج تعبر عن الواقع الاقتصادي بصورة أكثر شمولاً.

### 7- منهج و أدوات الدراسة :

لدراسة إشكالية البحث و الإحاطة بموضوعه و الإلمام بتفاصيله و أبعاده و بغرض الإجابة على الأسئلة المطروحة و اختبار الفرضيات سوف نقوم بالدراسة و التحليل معتمدين على نوعين من الدراسة :

#### أ- الدراسة النظرية :

اتبعنا المنهج الوصفي و التحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع البحث و دراسة طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة التحليلية كتقنية كمية من تقنيات مراقبة التسيير و التعرف على دورها في وضع السياسات المناسبة للمؤسسة الاقتصادية في مجال التسعير ، وهذا من خلال الاطلاع على المراجع باللغة العربية والأجنبية و الرسائل العلمية المرتبطة بموضوع البحث.

#### ب- الدراسة التطبيقية :

تم القيام بالدراسة التطبيقية بغرض جمع البيانات اللازمة بالاعتماد على ما يلي:

- **المقابلة الشخصية :** حيث تم إجراء عدة مقابلات مع مسيري بعض المؤسسات الاقتصادية من خلال طرح أسئلة و استفسارات تتعلق بالموضوع و التي لم نستطع أن نوردنا في الاستمارة.
- **استمارة الاستبيان :** وتحتوي على 42 سؤال منها ما هو مغلق وما هو مفتوح وما هو محدد كانت موزعة على عينة من المؤسسات الاقتصادية ، و قد احتوت استمارة الأسئلة على ثلاثة أجزاء كما يلي :
- ✓ استمارة خاصة بالجانب القانوني و التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ استمارة خاصة بنظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية .
- ✓ استمارة خاصة بتحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية.

### 8- الدراسات السابقة :

خلال دراستنا لموضوع البحث تم الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو تتعلق بقرار تحديد السعر في المؤسسة و التي تم إعدادها في إطار إعداد أطروحات الدكتوراه أو رسائل تخرج ماجستير، و في ما يلي أهم هذه الدراسات:

## ❖ أطروحات الدكتوراه:

- درحمن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، ( 2004 - 2005).

تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، حيث تم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، كما تم دراسة بعض الأنظمة الحديثة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، وتعرضت الدراسة إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية يساعد المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير بشكل عام بعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.

## ❖ رسائل و مذكرات الماجستير:

- موالى جمال ، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ( 2000-2001).

حيث تناول الباحث مشكلة تطبيق وتحليل تقنية المحاسبة التحليلية وعلاقتها باتخاذ القرار ومراقبة التسيير في المؤسسة الجزائرية.

- طوابية أحمد ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، (2002-2003).

حيث تناول الباحث مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة للتخطيط ومراقبة الإنتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل.

- بوكساني رشيد ، المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات، رسالة ماجستير غير منشورة ، المدرسة العليا للتجارة ، جامعة الجزائر، (1998-1999).

حيث تناول الباحث إمكانية وكيفية استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات في المؤسسة الجزائرية بصفة عامة.

- بن ربيع حنيفة ، نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر(2002-2003).

حيث تناول الباحث إمكانية وكيفية تفعيل نظام محاسبة التسيير حتى يكون قادر على توفير المعلومات الضرورية والملائمة لاتخاذ القرارات الصحيحة لتقليص التكاليف.

- عبد الرزاق لعريوي ، التسويق في ظل معطيات السوق من خلال دراسة السعر، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، (1997-1998) .

حيث تناول الباحث إلى تحديد السعر الذي ستقدم به المؤسسة إنتاجها للسوق و أهميته باعتباره عنصر هام ضمن المزيج التسويقي للمؤسسة لكي تحقق أهدافها في ظل معطيات السوق وكذا في ظل حدود وحالة المؤسسة المعنية.

▪ سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر ، (2010/2009).

تطرق الباحث إلى دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية التقليدية منها و التركيز على الطرق الحديثة مبينا دورها في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات المختلفة في المؤسسة ، و قد قام الباحث بمحاولة وضع طريقة لحساب التكاليف حسب الأنشطة.

▪ جاب الله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة - الحاج لخضر - باتنة ، (2009-2008).

حيث تناول الباحث دراسة طريقة واحدة من طرق المحاسبة التحليلية و المتمثلة في التكاليف المعيارية وإبراز دورها في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية.

▪ محمد الخطيب نمر ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة - قاصدي مرباح - ورقلة ، (2006-2005).

تناول الباحث في هذه الدراسة إمكانية تطبيق طريقة وحيدة من طرق المحاسبة التحليلية و هي طريقة الأقسام المتجانسة مبينا إمكانية تطبيقها عمليا لمساعدة المسيرين على تحديد سعر منتج معين.

▪ رزيق عمر ، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد إستراتيجية التسعير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، (2007-2006).

تناول الباحث بالتفصيل مفهوم دورة حياة السلعة و كيفية الاستفادة منه لإطالة عمر السلعة و تحديد السعر المناسب لها حسب مراحل دورة الحياة.

على ضوء اطلاعنا على الدراسات السابقة عند إعداد هذه البحث سجلنا الملاحظات التالية :

- كل الدراسات التي تم الاطلاع عليها في حدود علم الباحث أجمعت على عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في جل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بطريقة علمية صحيحة ؛
- تناولت بعض الدراسات دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات التسييرية للمؤسسة بصفة عامة ، دون أن تركز على إبراز دورها في مجال تحديد سياسة التسعير المناسبة؛
- وجود بعض الدراسات حاول الباحثون فيها تطبيق طريقة معينة من طرق المحاسبة التحليلية تمكن المؤسسة من تحديد سعر التكلفة لمنتج معين فقط دون أن تتطرق لسياسة التسعير المنتهجة من طرف المؤسسة؛
- تركز بعض الدراسات على دور المحاسبة التحليلية في مراقبة و تخفيض التكاليف دون أن تتطرق إلى الشق الآخر المتعلق بكيفية تحديد سياسة التسعير.

## 9- صعوبات البحث :

نظرا لخصوصية موضوع البحث و المتعلق بدراسة المحاسبة التحليلية و دورها في سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية اعترضتنا مجموعة من المصاعب أهمها :

- تشعب موضوع الدراسة من الناحية النظرية سواء في ما يتعلق بدراسة المبادئ النظرية للمحاسبة التحليلية أو في ما يخص دراسة سياسات التسعير المختلفة؛
- دراسة و تطبيق المحاسبة التحليلية كفكر محاسبي حديث غير مستخدم في معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالطرق العلمية المعروفة؛
- محدودية الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع في حدود علم الباحث؛
- قلة المراجع التي تبحث بشكل معمق في موضوع التسعير ؛
- أما الصعوبة الكبيرة فكانت في الجانب الميداني بسبب ما يلي :
  - صعوبة البحث العلمي في الجانب التطبيقي و إجراء البحوث الميدانية بسبب الثقافة السائدة في مؤسساتنا الاقتصادية ؛
  - عدم التعامل بالجدية اللازمة في ما يخص الإجابة على أسئلة الاستبيان مما تسبب في عدم استرجاع بعض الاستثمارات و اضطرنا إلى إلغاء بعض الاستثمارات الأخرى بسبب عدم الإجابة على الكثير من الأسئلة المهمة منها؛
  - صعوبة الحصول على المعلومات الضرورية من مسؤولي و مسيري بعض المؤسسات الاقتصادية بحجة أن المعلومات المطلوبة و المتعلقة بالتكاليف و سياسة التسعير سرية و حساسة و لا يمكن اطلاع الغير عليها.

## 10- تبويب البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من الدراسة و لمعالجة إشكالية البحث و الإجابة عن الأسئلة الفرعية و اختبار الفرضيات سنقوم بتقسيم البحث إلى أربعة فصول حيث سنتناول الفصول الثلاثة الأولى دراسة موضوع البحث من الناحية النظرية بينما يتناول الفصل الرابع الدراسة التطبيقية.

### الفصل الأول: مبادئ و طرق المحاسبة التحليلية

يخص هذا الفصل التأصيل العلمي للمحاسبة التحليلية حيث سنتناول أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بها والتركيز على دراسة مختلف الأعباء و التكاليف ، بعدها سنتطرق إلى دراسة أهم الطرق التقليدية والتقنيات المستعملة في مجال تطبيق المحاسبة التحليلية كطريقة التكاليف الكلية و طريقة التكاليف المتغيرة..الخ محاولين إبراز خصائص كل طريقة و التعرف على نقاط قوتها و محدوديتها ، كما سيتم تناول أهم الطرق الحديثة في مجال المحاسبة التحليلية كطريقة التكاليف حسب الأنشطة و طريقة التكلفة المستهدفة باعتبار هذه الطرق تمثل مرونة و تطور فكر المحاسبة التحليلية الحديثة.

### الفصل الثاني : الأسس النظرية للتسعير

سنتطرق في هذا الفصل لأهمية السعر و دوره في المؤسسة الاقتصادية و التعرف على الأهداف الخاصة بعملية التسعير و أهم العوامل الداخلية و الخارجية المؤثرة في تحديد السعر و المراحل التي تمر بها عملية التسعير ، كما سنتناول المداخل و الطرق المستخدمة في تحديد الأسعار حيث يتم التركيز على طريقة التكاليف بشكل خاص.

### الفصل الثالث : سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

سنتعرف في هذا الفصل على أهمية و مكانة سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية ، حيث تناولنا مختلف السياسات التي تنتهجها المؤسسات في هذا المجال حسب طبيعة منتجها ( سلعة استهلاكية أو صناعية أو خدمات ) ، أو خلال مراحل دورة حياة منتجاتها بداية من مرحلة التقديم و انتهاء بمرحلة الانحدار، أو حسب طبيعة المنافسة في الأسواق المستهدفة لتسويق منتجاتها.

### الفصل الرابع : دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية

سيتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث سيتم إعداد استمارة الاستبيان و توزيعها على عينة المؤسسات الاقتصادية بغرض الإجابة على التساؤلات المطروحة في البحث و التعرف على دور المحاسبة التحليلية في تحديد و توجيه سياسة التسعير المنتهجة من طرف المؤسسة و ذلك بتحليل البيانات و المعلومات المتحصل عليها من خلال استمارة الاستبيان.

في الختام سنقدم أهم النتائج التي سيتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة و اختبار فرضيات البحث ، كما سنقدم بعض التوصيات و الاقتراحات التي نرى أنها ضرورية لترشيد سياسات التسعير المنتهجة من طرف مؤسساتنا الاقتصادية من خلال تفعيل دور المحاسبة التحليلية في نظام تسييرها.

# المفصل الأول

مبادئ

و طرق

المحاسبة

التحليلية

## تمهيد :

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أهم التقنيات الحديثة المستخدمة في مجال الإدارة و التسيير خصوصا ما يتعلق منها بجانب الإنتاج و التسويق و هذا باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية التي تساعد المسير في اتخاذ القرارات بشكل يخدم أهداف و مصالح المؤسسة ، كما تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و محاسبة المسؤولية ، كما تقوم المحاسبة التحليلية بدور مهم وأساسي في تحليل مختلف التكاليف و تحديد سعر التكلفة للمنتجات ، و لهذا فهي تمثل القاعدة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في تحديد أسعار بيع المنتجات في المؤسسة الاقتصادية.

ومن المؤكد أن استخدام المحاسبة التحليلية في مجال التسيير يدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤول والمحاسب على اتخاذها من خلال التحليل الدقيق للنتائج ، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة و تقييم المخزونات ، والاستثمارات ، و بالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن و ذلك بتحديد السعر المناسب لمنتجاتها مقابل أقل تكلفة ممكنة من خلال تحديد مختلف التكاليف و مراقبتها و التحكم فيها.

سنتناول في هذا الفصل دراسة أهم المفاهيم و المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية مع بيان تفصيلي لكل الطرق التقنية التقليدية و الحديثة المستخدمة في تطبيقها ، بالإضافة إلى دراسة أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية و دورها في تزويد المسير بكل المعلومات المحاسبية الضرورية بغرض مساعدته في اتخاذ و ترشيد قرارات التسعير ، و بالتالي تحديد سياسة التسعير المناسبة للمؤسسة الاقتصادية حسب حجم إمكانياتها الاقتصادية و نوعية منتجاتها و ظروف السوق و الطلب و المنافسة ، و لهذا الغرض قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية :

**المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التحليلية.**

**المبحث الثاني : الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية.**

**المبحث الثالث : الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية**



## المبحث الأول : عموميات حول المحاسبة التحليلية

شهدت أوروبا خلال القرن السابع عشر للميلاد نهضة صناعية عظيمة، رافقها ظهور شركات صناعية ضخمة، واشتدت المنافسة فيما بينها وتعددت معها عملياتها الحسابية<sup>1</sup>.

فسعت هذه الشركات جاهدة إلى تطوير تقنياتها المحاسبية، و إيجاد وسيلة محاسبية تتناسب مع ضخامتها أو تكنولوجيتها، وهذا حتى يتسنى لها استغلال مواردها استغلالاً أمثل، واتخاذ قراراتها الإستراتيجية بصورة دقيقة، لتتمكن بذلك من وضع مناهج عملها بشكل صحيح، وفق أسس سليمة وخطط واضحة، وتضمن بالتالي نجاحها وبقائها المستمر في مواجهة مثيلاتها.

وتحقيق هذا المسعى لا يكون إلا باستحداث تقنية جديدة تلبي احتياجات هذه المؤسسات وتوفي بأغراضها، فكان بذلك ظهور المحاسبة التحليلية؛ حيث تستخدم هذه الأخيرة في حساب مختلف التكاليف ، كما تساعد في تحديد أسعار المنتجات و معرفة النتيجة التحليلية لكل منتج ومدى تأثيرها على مردودية المؤسسة بقصد تحديد نقاط القوة والضعف داخل العملية الإنتاجية، و بالتالي اتخاذ قرارات تسيير صائبة تخدم مصالح المؤسسة وتحقق أهدافها.

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية

تختلف المفاهيم حول المؤسسة باختلاف وجهات النظر، فالبعض يعتبرها الوحدة الأساسية للاقتصاد الوطني و بالتالي فهي مصدر لازدياد ثروة الأمم، ويعتبرها البعض الآخر مكسباً للأرباح ، و حسب هذا المنظور أو ذاك تتحدد الأهداف التي تسعى إليها كل مؤسسة.

#### 1- تعريف المؤسسة :

يمكن إعطاء تعاريف للمؤسسة و لكن أهمها يكمن في تلك التي تعتبرها تنظيمًا يجمع بين وسائل الإنتاج والإنسان.

**التعريف الأول:** (المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل مالياً في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه،. وتبعاً لحجم ونوع نشاطه)<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** (المؤسسة عبارة عن مجموعة موارد منظمة ومهيكلية تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية من أجل تحقيق أهداف دقيقة، وتسير على أساس طريقة من التسيير)<sup>3</sup>

#### 2- خصائص المؤسسة :

من التعاريف السابقة للمؤسسة، يمكن أن نستخلص الخصائص التالية<sup>4</sup> :

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1999 ، الجزء الأول ، ص 07.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة نشر ، ص10 .

<sup>3</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ، ص 15.

<sup>4</sup> عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص ص 25-26.

للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث التزاماتها ومسؤولياتها والقدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛

أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة؛

التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافاً معينة تسعى إلى تحقيقها، مثل تحقيق أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم أعمال معين؛

ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف؛

لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا يجب أن تكون منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنه يمكن أن تعرقل عملياتها ونشاطاتها وتعيق تحقيق أهدافها؛

المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.

### 3- أهداف المؤسسة الاقتصادية:

تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها، و رغم أنه يصعب حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساساً لتحقيق الأهداف الآتية<sup>1</sup>:

#### 3-1- أهداف اقتصادية: وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين و عقلنة الإنتاج.

3-2- أهداف اجتماعية: تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال، إقامة أنماط استهلاكية معينة ، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال ، توفير تأمينات ومرافق عامة.

3-3- أهداف ثقافية ورياضية: كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين ، رسكلة القدامى وتخصيص أوقات للرياضة.

3-4- أهداف تكنولوجية: كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت وتقليل التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثقة.

#### 4- وظائف المؤسسة :

يمكن تلخيص الوظائف الأساسية للمؤسسة وفقاً لما يلي<sup>2</sup>:

4-1- وظيفة التموين: في إطار دورة استغلال المؤسسة، يعتبر التموين المرحلة الأولى التي تسبق الإنتاج و التسويق. ويقصد بالتموين مجموع العمليات التي تضع تحت تصرف المؤسسة كل السلع و الخدمات الضرورية (مواد أولية...) التي يتم الحصول عليها من طرف الموردين، من أجل ضمان استمرار النشاط

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، مرجع سابق ، ص 20.

<sup>22</sup> المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة

دون تذبذب أو انقطاع من خلال تحقيق العلاقة: (أمان - تكلفة - نوعية) ، هذه العمليات تتمثل في المشتريات و تسيير المخزونات.

**4-2- وظيفة الإنتاج:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها التحكم في مصادر المواد الأولية، القرب من الأسواق، توفير اليد العاملة، القرب من مصادر القوى المحركة، توفير وسائل النقل والمواصلات، القرب من مصادر شبكات المياه وشبكات الصرف، القوانين والضرائب.

**4-3- وظيفة التسويق:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها إيصال السلع والخدمات من المصدر إلى المستهلك، وكذلك تحديد توقعات المستهلك للوصول إلى رغباته واحتياجاته لتحقيق أهدافه وأهداف المؤسسة، كذلك تعتبر عملية تخطيطية يتم من خلالها ترويج السلع والخدمات.

**4-4- الوظيفة المالية:** للوظيفة المالية جانبان: تمويلي وإداري، ويهتم الجانب التمويلي بتوفير الأموال اللازمة لإقامة وتشغيل المؤسسة، أما الجانب الإداري فيختص بإدارة الأموال، إيرادات وإنفاقات، وهي مسؤولية تتحملها الوظيفة المالية اتجاه أطراف عديدة.

**4-5- وظيفة المحاسبة:** المحاسبة هي اللغة التي تعبر الوظيفة المالية بها عن نفسها، حيث تعد مسؤولية المحاسبة كإدارة في خدمة الوظيفة المالية أن تراعي الدقة في تشغيل العمليات المالية وإثباتها في مجموع الدفاتر المحاسبية، بحيث تعكس حقيقة ما يجري في المؤسسة، كما يكون على القائمين بالوظيفة المحاسبية تحليل وتفسير العمليات وما تمخض عنها من نتائج ورفع التقارير إلى القائمين بالوظيفة المالية لمساعدتهم في تحمل مسؤولياتهم .

#### **5- تصنيف المؤسسة :**

يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية وفق عدة معايير اقتصادية و قانونية كما يلي :

#### **5-1- تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي :**

يمكن تصنيف المؤسسات تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه إلى <sup>1</sup> :

##### **5-1-1- المؤسسات الصناعية: وتنقسم بدورها إلى:**

**أ- مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية:** كمؤسسات الحديد والصلب، مؤسسات الهيدروكربونات...الخ، وما يميز هذه المؤسسات هو احتياجها لرؤوس الأموال الضخمة، كما تتطلب توفير مهارات وتقنيات عالية لتشغيلها.

**ب- مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة:** كمؤسسات الغزل، النسيج، الجلود،...الخ.

##### **5-1-2- المؤسسات الفلاحية:** وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه

المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهو: الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

##### **5-1-3- المؤسسات التجارية:** وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات تجارة الجملة..الخ

<sup>1</sup> عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، مرجع سابق ، ص ص 30-31.

**5-1-4- المؤسسات المالية:** وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي....الخ.

**5-1-5- مؤسسات الخدمات:** وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسة البريد والمواصلات، ....الخ.

#### **5-2- تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية :**

يمكن تقسيم المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي<sup>1</sup> :

**5-2-1- المؤسسات الخاصة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعات أفراد (مؤسسات أشخاص، مؤسسات أموال...).

**5-2-2- المؤسسات المختلطة (حسب ملكية رأس المال):** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص، حسب نسبة المساهمة في رأس المال.

**5-2-3- المؤسسات العامة (العمومية):** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كما يشاءون، ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.

#### **5-3- تصنيف المؤسسات حسب الحجم:**

يرجع تصنيف المؤسسات حسب الحجم إلى أهمية المؤسسة ومكانتها في الاقتصاد، وقد اختلف في عدد المعايير التي تمكن من تصنيف المؤسسات حسب حجمها. فهناك من يأخذ بعين الاعتبار عدد العمال ورقم الأعمال كمعيارين أساسيين للتصنيف. وهناك من يضيف إلى ذلك قيمة الأصول والقيمة المضافة للفصل بين حجم المؤسسات، وهناك أيضا من يعتمد على الأموال الخاصة للمؤسسة.

وعليه فإن التصنيف الشائع على أساس معيار الحجم يقسم المؤسسات إلى نوعين هما:

**5-3-1- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :** وهي أهم ركيزة تعتمد عليها اقتصاديات البلدان الأوروبية والأمريكية وكذا اليابانية، باعتبارها مؤسسات يمكن أن تنشأ من طرف شخص واحد، ولا تقتصر على نشاط اقتصادي معين ، وهي مؤسسات تشغل عدد لا يتعدى 500 عامل ومقسمة كما يلي:

• **المؤسسات الصغيرة :** تشغل ما بين 01 - 49 عامل ؛

• **المؤسسات المتوسطة :** تشغل ما بين 50 و 499 عامل .

**5-3-2- المؤسسات الكبيرة :** وهي المؤسسات التي تشغل أكثر من 500 عامل .

#### **6- تنظيم المؤسسة :**

لا يمكن وضع نظام فعال للمحاسبة التحليلية بدون تنظيم محكم داخل المؤسسة، ويقصد بالتنظيم هنا تقسيم المؤسسة إلى هيئات تسمح بتحديد المسؤوليات وإظهار نقاط القوة ونقاط الضعف، وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة.

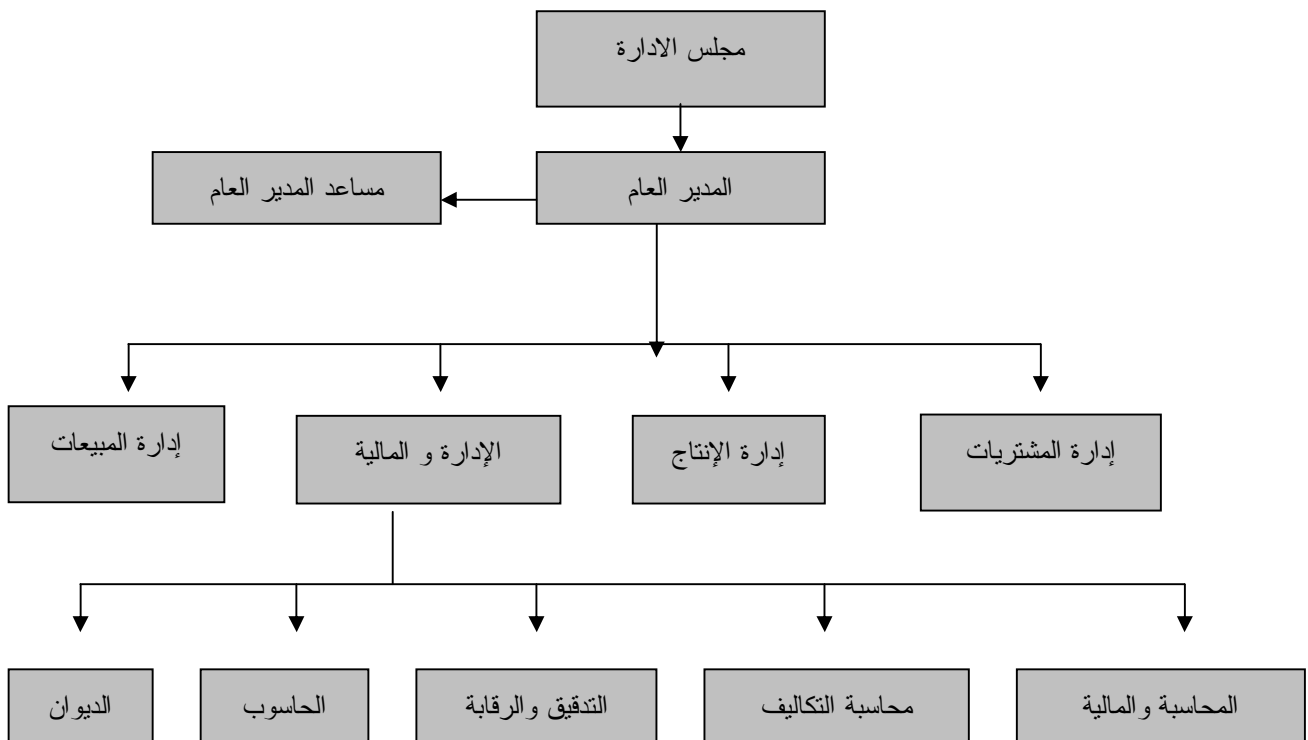
<sup>1</sup> عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، مرجع سابق ، ص 28.

يتميز الهيكل التنظيمي بمبدأ التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة: الأعلى الأسفل على الجانبين وقد يظهر على أساس التسلسل القيادي وقد يكون على أساس وظيفي يحدد مجالات للحقوق لمختلف المناصب، ويكون على شكل هرمي يحدد السلطة والمسؤولية حسب التدرج في المستويات ويرتبط الهيكل التنظيمي بشكل كبير بحجم المؤسسة وطرق تنظيمها ، حيث يتم وضع الهيكل التنظيمي ليستجيب لإحدى الخصائص أو أكثر فيصبح هرمي

تسلسلي أو وظيفي أو حسب المنتجات أو المناطق الجغرافية، إلا أن المؤسسات تتبع الهيكل التنظيمي المتميز بالتقسيم التقني للعمل، وبالتسلسل الهرمي للسلطة وللمبادئ الكلاسيكية في الإدارة.

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

**الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي في المؤسسة**



**المصدر:** محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،

الأردن، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 13

### **المطلب الثاني : مفاهيم أولية للمحاسبة التحليلية**

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساساً في دراسة وحساب مختلف التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة و بهذا فهي تقدم و توفر للمسيرين كم هائل من المعلومات و البيانات تساعد على اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالتسيير خصوصاً ما يتعلق بتحديد هوامش الربح و تحديد الأسعار المناسبة لمختلف المنتجات و كذا حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة.

## 1-تعريف المحاسبة التحليلية :

رغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد ، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في المضمون وإن اختلفت في الشكل و هذا بسبب تعريفها من خلال الأهداف المنتظرة منها. لذا نجد لها عدة تعريفات بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها.

**1-1- تعريف 1 :** (تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة).<sup>1</sup>

**1-2- تعريف 2 :** (محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي).<sup>2</sup>

**1-3- تعريف 3 :** (محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة).<sup>3</sup>

## 2- نشأة و تطور المحاسبة التحليلية :

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي.<sup>4</sup>

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة ، وقد ترتب على هذا عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج.

و يرجع تاريخ ظهور المحاسبة التحليلية بمفهومها الحديث إلى بداية القرن العشرين حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط و الرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة خاصة General Motors و قد تطورت المحاسبة التحليلية (أو محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية كما كان يطلق عليها في ذلك الوقت) في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى كان

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق ، ص 08.

<sup>2</sup> رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 ، ص 1.

<sup>3</sup> محمد الفيومي محمد ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، بيروت، لبنان ، 1990، ص13

<sup>4</sup> عبد الحي مرعى وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص 08.

أسرع منه في الثانية كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول تحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا للمؤلف Hamilton Robert

و قد أثرت الأزمة الاقتصادية 1928 سلبا على الولايات المتحدة الأمريكية، مما أدى إلى تطبيق مخطط "New Deal" الذي كان يرمي إلى مكافحة التصرفات الفوضوية التي تتعلق بأسعار البيع من خلال تأسيس "قوانين المنافسة العادلة"، و قد حددت هذه القوانين، القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع و كانت الطريقة المقترحة لحساب التكاليف، هي طريقة التكلفة الكلية لكل منتج، واعتبرت هذه الطريقة أثناء الأزمة أحسن وسيلة لتوزيع المصاريف بين مختلف المنتجات بالرغم من تعرضها للانتقادات، و ما إن انتهت الأزمة حتى ظهرت طريقة التكلفة المباشرة و التي بدورها لم تتجو من الانتقادات.

أما في فرنسا، فكان أول اقتراح لتطبيق ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد توزيع الأعباء على مختلف الأقسام التي لها علاقة من خلال النشاط الذي يربطها بالمنتج النهائي، كان عام 1928، واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942 حيث أوصى باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة و بقيت هذه التوصيات سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي العام سنة 1982، مع الإشارة إلى أن التسمية الأولى التي أطلقت على المحاسبة التحليلية هي المحاسبة الصناعية بحيث أنها كانت تطبق خصيصا في الشركات الصناعية وكان الهدف منها قياس مردود الشركات، و كانت تسمى محاسبة المردود، ثم تحول اسمها إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعامي 1947 و 1957، كي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية حسب مخطط 1982.

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945، حيث تقدمت الصناعة و أدى ذلك إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها و جب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.<sup>1</sup>

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملية للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى " نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) "، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963، إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper and Kaplan، سنة 1987.<sup>2</sup>

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت

<sup>1</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 7.

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، منشورات كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة، فلسطين، 2007، ص 680.

أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) و نظام إدارة الجودة الشاملة.

### 3- أهداف المحاسبة التحليلية :

لقد حددت معظم الدراسات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية أهدافها كما يلي :

- 3-1- حساب التكاليف وسعر التكلفة :** حيث تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات، وهذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدة النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الإنجاز.
- 3-2- المساهمة في تسعير المنتجات :** يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها و في بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتغيير أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة لذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة<sup>1</sup>.

- 3-3- شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع:** يمكن اعتبار بأن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية يكمن في تحليل تكوين النتيجة الإجمالية و تحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة، فهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب كل نشاط.
- 3-4- ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها:** يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط ورقابة نشاط العمال وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة من تخطيط، بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية والفنية.
- أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من أجل إيجاد الخلل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه.

### 3-5- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية:

من بين أهداف المحاسبة التحليلية هو اقتراح طرق تسمح بحساب تكاليف المخزونات ، مما يبين ضرورة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، بما أن التقارير المالية التي يجب أن تعد وتقدم من طرف المحاسبة العامة لمختلف المستعملين الخارجيين ، يجب أن تتضمن قيمة المخزونات و هذه المهمة لا يمكن أن تنفذ إلا من طرف المحاسبة التحليلية، و لا يقتصر التقييم على المخزونات فقط، بل انه يسمح أيضا بتقييم الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة لنفسها.

### 3-6- دراسة المردودية التحليلية<sup>2</sup>: تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك من خلال :

أ- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)؛

<sup>1</sup> زكرياء فريد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف ، دراسة نظرية و تطبيقية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 ، ص 10.

<sup>2</sup> ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق ، ص 09.



ب- مراقبة التكاليف وتخفيضها، التمويل، الإنتاج، التوزيع؛

ج- تسمح بقياس النتائج التحليلية.

### 3-7- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات :

تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب ، و محاسبة التكاليف توفر تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة تلك المشاكل و تقييم تلك البدائل و المفاضلة بينها و اتخاذ القرار المناسب من خلال اختيار البديل الملائم و من أمثلة ذلك : قرارات التسعير و المفاضلة بين شراء المواد الأولية أو تصنيعها داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

نستنتج مما سبق أن المحاسبة التحليلية تعتبر وسيلة هامة من وسائل التسيير، إذ تقوم المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات الملائمة و تحديد السياسات الخاصة بتسيير نشاط المؤسسة خصوصا ما يتعلق بتحديد الأسعار و هذا بغرض تحقيق أعلى الأرباح وبالتالي تحقيق أهداف البقاء و النمو والاستمرار.

### 4- العوامل المساعدة على تطبيق المحاسبة التحليلية:

- اقتناع الإدارة العليا بأهمية المحاسبة التحليلية بوصفها أداة إدارية تخدم وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة؛
- لا يجب الاقتصار على اقتناع الإدارة العليا فقط بل يجب أن يشمل باقي مستويات الإدارة والتي سوف تتعاون مع نظام المحاسبة التحليلية سواء بإفادته أو الاستفادة منه؛
- يجب أن يكون هناك التنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وضوحا كاملا خطوط السلطة والمسؤولية فالرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم " المساءلة المحاسبية "؛
- يجب أن يعمل الجميع في النظام الاقتصادي الواحد بروح الفريق المتعاون لتحقيق هدف واحد؛
- لا بد أن يضم جهاز التكاليف المحاسبية ، المحاسب الكفاء ذو العقلية التحليلية القادر على استقبال البيانات و معرفة مصدرها و نوعيتها و القادر أيضا على إرسال هذه البيانات إلى الجهة المستفيدة منها في الوقت المناسب و بالصورة المناسبة.<sup>2</sup>

### 5- مخاطر عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة:

إن من الأسباب التي أدت إلى عدم انتشار محاسبة تكاليف حديثة ما يلي<sup>3</sup>:

- قصور في النتائج المحصل عليها من المحاسبة العامة والتي لا تصلح لتطبيق محاسبة تكاليف حديثة؛
- جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة؛

<sup>1</sup> صالح عبد الله الرزق و عطا الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص 10.

<sup>2</sup> عباس الشافعي ، محاسبة التكاليف ( قياس و تحليل و رقابة ) ، بدون دار نشر ، مصر ، القاهرة ، 1999 ، ص 30.

<sup>3</sup> محمد شفيع باقوني، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات في جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة نشر، ص 20.

• الخوف من ظهور الصورة الحقيقية للمؤسسة؛

• صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

ولقد خلفت هذه الأسباب عدة مخاطر نذكر منها ما يلي:

#### 5-1- مخاطر اقتصادية :

أ - خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيماً؛

ب - تبديد أموال المؤسسة؛

ج - خروج المؤسسة من السوق له آثار اقتصادية واجتماعية منها:

تخسر الكثير من العائلات دخلها وينخفض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول؛

قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملاً آخر بسبب امتلاء سوق العمل؛

يخسر الموردون جزءاً من ديونهم على المؤسسة المفلسة وانخفاض حصصهم في السوق مما يؤدي غالباً إلى ركود مبيعاتهم، مما يؤدي بهم إلى تسريح العمال.

#### 5-2- مخاطر إدارية :

إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي إلى:

أ- عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة؛

ب- عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة)؛

ج- عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن؛

د- عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

#### المطلب الثالث: مفاهيم حول الأعباء و التكاليف و سعر التكلفة

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء و التكاليف هي ذات معنى واحد ، إلا أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها .

فكل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى و الاستعمال و الأثر المحاسبي و المدلول التسييري الناتج عن استعماله ، و لهذا وجب بيان معاني هذه المصطلحات و كيفية توظيفها في نظام معلومات المحاسبة التحليلية.

**1- تعريف المصاريف:** ( المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود ، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود).<sup>1</sup>

#### 2- تعريف الأعباء :

(هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع و الخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون , المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 13.

الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات ، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج و البيع للسلع والخدمات)<sup>1</sup>.

### 3- تعريف التكاليف:

يمكن تقديم عدة تعريفات للتكاليف كما يلي:

**3-1- تعريف 1 :** (التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية؛ أي قبل وصولها إلى البيع)<sup>2</sup>.

**3-2- تعريف 2:** (تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها)<sup>3</sup>.

### 4-تعريف سعر التكلفة :

يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية ، و يمكن تقديم تعريفات متعددة لسعر التكلفة كما يلي :

**4-1- تعريف 1 :** (سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها )، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به)<sup>4</sup>.

**4-2- تعريف 2:** (يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه)<sup>5</sup>. مما سبق يتضح أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي، معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكوّن في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

### 6- تصنيف و تبويب عناصر التكاليف :

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع و تبويب بيانات التكاليف و قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة،

<sup>1</sup> درحومن هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2004/2005) ، ص 25.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 13.

<sup>3</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ، ص 18.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 14.

<sup>5</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق ، ص 38.

وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال<sup>1</sup>.

لذا كان من الضروري تصنيف هذه التكاليف بغرض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف أهمها:

#### **6-1- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها :**

تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي .  
و يقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها مع محيطها الخارجي(موردون ، عملاء ، مؤسسات مالية ، الدولة ، العمال ... الخ) ، و هو تصنيف غير كاف لحساب و تحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية و التي تهتم بشكل اكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.

#### **6-2- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة:**

إن الغرض الأساسي من هذا التوزيع هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج ، تسويق )، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور)، نميز في هذا التصنيف ما يلي<sup>2</sup> :

**6-2-1- تكلفة الشراء:** وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

**6-2-2- تكلفة الصنع (الإنتاج):** تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

**6-2-3- تكلفة التوزيع:** وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

#### **6-3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج :**

تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى<sup>3</sup>:

**6-3-1- الأعباء المباشرة:** وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

<sup>1</sup> المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 08.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 50 .

<sup>3</sup> J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation , Press universitaire Gronble , Paris, 2000, P13.

**6-3-2-الأعباء غير المباشرة :** وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

**أ-تكلفة المواد غير المباشرة:** وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي أنها ليست من مكونات المنتج مثلاً: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود... الخ.

**ب-ساعات العمل غير المباشرة:** كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

**ج-تكلفة الإنتاج غير المباشر:** وتضم كل من:

تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛

تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة ؛

نفقات نقل وخزن المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛

نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

#### **6-4- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط :**

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ، وهو يهدف أساساً إلى تحليل المردودية و المساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج ،ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

**6-4-1- التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتاً مع تغير حجم النشاط.

**6-4-2- التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة.<sup>1</sup>

**6-4-3- التكاليف شبه المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل غير المباشرة... الخ.<sup>2</sup>

#### **6-5- تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها ( الفترة الزمنية ) :**

تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى :

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2006 ، ص 68 .

**6-5-1- التكاليف الحقيقية :** و تسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية ، و هي التكاليف التي وقعت فعلا وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية .

**6-5-2- التكاليف التقديرية :** و تسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية ، و تقيم مسبقا حسب قواعد معينة ، و تهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية و التي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح<sup>1</sup> .

#### **7- مكونات التكاليف و سعر التكلفة :**

بغرض حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية ، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصاديا ، و عليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف و سعر التكلفة و هي :

#### **7-1- الأعباء المعتمدة :**

و هي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و تنقسم بدورها إلى قسمين :

**7-1-1- أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة :** و يتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ ؛

**7-1-2- أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة :** أي تسجل بقيمة أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة ، و تتضمن ما يلي :

**أ - فرق الإدماج على المواد:** لأهداف اقتصادية وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة استبدالية، بمعنى استعمال طريقة لإخراجات المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.

**ب - أعباء الاستخدام:** وتسمى أيضا بالإهلاك التقني أو الإهلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة (الإهلاك الجبائي) ، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (وليس القيمة التاريخية) وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة ، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية .

فإذا كان قسط الإهلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية و يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية.

أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

**ج - الأعباء الموزعة على عدة سنوات و المؤونات:** قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو

<sup>3</sup> Henri Cullmann , La Comptabilité Analytique, Edition Bouchene , Alger , 1993, P32.

وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة (كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة)<sup>1</sup>.

## 7-2- الأعباء غير المعتمدة :

إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، و تسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، و يتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

7-2-1- الأعباء الاستثنائية : مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي و شهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها .

7-2-2- الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي : و هي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و يمكن اعتبارها كإستهلاكات و أعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

## 7-3- الأعباء ( العناصر ) الإضافية :

هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، و تدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية ، و تصنف هذه الأعباء إلى صنفين<sup>2</sup>:

أ- الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة: في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي ، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة ، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجره صاحب المؤسسة.

ب- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص: إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب و تسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك و يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة المالية لعمل المستغل أو فائدة رأس المال لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية و ليست حقيقية.

<sup>1</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 28.

<sup>2</sup> ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 22.

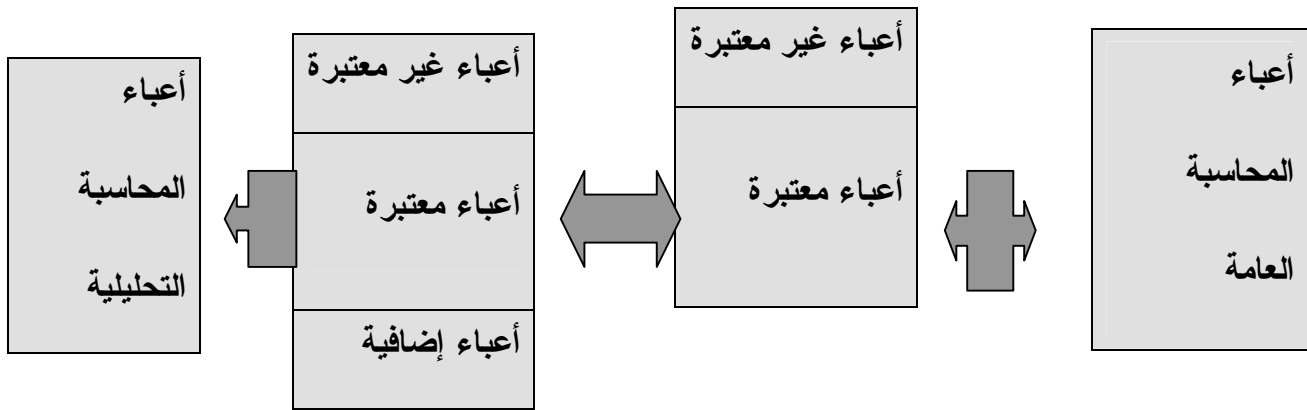
وسواء تعلق الأمر بالعناصر الإضافية والتي لا يظهر لها أي أثر محاسبي في المحاسبة العامة، أو الأعباء غير المعتبرة والتي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فإن قرار أخذها أو عدم أخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود للمؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار التسيير.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية :

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة)} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{الأعباء غير المعتبرة}$$

و كاستنتاج لما سبق يمكن التعبير عن المعادلتين السابقتين بالشكل التالي :

الشكل رقم : (02): تحديد أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر : ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1999 ، الجزء الأول ،

ص 21.



## المبحث الثاني : الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية

يمثل تحليل التكاليف، الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، و التي من خلالها يتم تحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف تكاليف المنتجات من سلع و خدمات عبر المراحل المختلفة المكونة لنشاط المؤسسة ، و هذا يتيح لنا إمكانية الاطلاع على التفاصيل المحاسبية لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة إلى غاية تحديد التكلفة النهائية للمنتج ( سعر التكلفة) ، و من ثم تحديد سعر البيع المناسب و بالتالي التعرف على كيفية تكوين النتيجة.

و يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات الإستراتيجية بالنسبة للمؤسسة، وذلك لدوره المؤثر على ربحية المؤسسة و ضمان بقائها و استمرارها في سوق تحدثم فيه المنافسة على أشدها بين مختلف المؤسسات الاقتصادية و التي تقوم بالأساس على سعر المنتج و درجة جودته.

ومهما كانت الطريقة المنتهجة في تحديد السعر من طرف أي مؤسسة اقتصادية و التي تتحدد حسب إمكانياتها و الظروف المحيطة بنشاطها يتوجب في جميع الحالات أن يغطي السعر التكلفة النهائية للمنتج ويحقق هامشا ربحيا في المدى القصير أو الطويل، لهذا فمن الضروري التحديد الدقيق لهذه التكلفة، أي يجب محاولة الوصول إلى حساب سعر التكلفة الفعلي و الذي يعكس حقيقة ما كلفه منتج ما دون زيادة أو نقصان ، وذلك من أجل تحميل كل منتج بقسطه العادل ضمن عائلة المنتجات، حتى لا يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات تسعير خاطئة تنعكس سلبا على المكانة التنافسية للمؤسسة في السوق و على سمعتها و شهرتها التجارية.

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولا لطبيعتها الديناميكية وثانيا للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة و تحديد السياسات الملائمة وخاصة في مجال التسعير.

لقد كان لتطور الأبحاث الاقتصادية ومختلف العلوم الأخرى دورا بارزا في تطور المحاسبة التحليلية، وقد أدى هذا التطور في مراحله الأولى إلى إيجاد مجموعة من الطرق التقنية و التي عرفت بالطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية و التي شكلت القاعدة الأساسية لوضع أي نظام معلومات محاسبي حديث ، و ذلك بتوفيرها و وضعها للقواعد الأساسية لمعالجة التكاليف و بيان كيفية حسابها و تصنيفها و تحليلها.

بناء على ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مختلف الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية ، بدءا بطريقة التكلفة الكلية باعتبارها الطريقة الأقدم و الأكثر انتشارا ، ثم مختلف الطرق الجزئية الأخرى ، مع بيان ايجابيات و نقائص كل طريقة و دورها في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية

تشكل تقنية التكاليف الكلية طريقة حساب التكاليف الأكثر قدما من خلال اعتمادها على أسلوب الأقسام المتجانسة و الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة ، حيث أنها تتميز عن الطرق الأخرى بميزتين أساسيتين هما:

- بعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية.

- اتساع مجال تطبيقها والذي يتضمن كل التكاليف المستخدمة في جميع مراحل إنتاج وتوزيع المنتجات.

### 1- نشأة طريقة التكلفة الكلية:

وجدت طريقة التكلفة الكلية في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية حيث تم المصادقة عليها سنة 1957 ضمن المخطط المحاسبي العام واعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.<sup>1</sup>

### 2- أهداف طريقة التكلفة الكلية :

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:

البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛  
البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة ، لا بد أن يكون السعر اكبر أو يساوي التكلفة الكلية<sup>2</sup>؛

الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية ، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسرين.

### 3- الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية:

تعتمد طريقة التكاليف الكلية في تحليلها على مجموعة من الأسس و المبادئ و تنطلق من إدراج كافة الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة و ذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة ( مراكز تحليل ) ثم التمييز بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة بحيث يتم تخصيص الأعباء المباشرة إلى مختلف المنتجات أو الطلبات بينما يتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف مراكز التحليل وفق عمليات حسابية ثم توزع على المنتجات وفق وحدات العمل ليتم تحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة و النتيجة التحليلية لمختلف المنتجات.

### 3-1- تحديد الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة:

و وفق طريقة التكلفة الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي من نوعين من الأعباء :

### 3-1-1- الأعباء المباشرة: وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، وتتمثل في عناصر

التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر و أعباء مباشرة صرفت

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 36.

<sup>2</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 194.

خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.<sup>1</sup>

وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية وأيضاً من اليد العاملة المباشرة.<sup>2</sup>

### 3-1-2- الأعباء غير المباشرة:

وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءاً من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقاً لوحدة القياس، وتشمل الأعباء الصناعية غير مباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، وتشمل أيضاً على التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار المباني، التأمينات، الكهرباء، المياه، لوازم الصيانة وغيرها.

### 3-2- الأقسام المتجانسة :

تقسم المؤسسة عدة أقسام متجانسة و التي تعد مراكز تكلفة و بالتالي مراكز مسؤولية ، الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل عملية حساب التكاليف و الرقابة عليها.

### 3-2-1- تعريف القسم المتجانس:

(يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية)<sup>3</sup>

### 3-2-2- تصنيف الأقسام المتجانسة :

يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداءات والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام، ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

أ - الأقسام الأساسية: وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساساً في:

قسم التموين: ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة؛

قسم الإنتاج: ويسمى أيضاً بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة؛

قسم التوزيع: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال.

ب - الأقسام الثانوية: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها

<sup>1</sup> رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 33.

<sup>3</sup> بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي: قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية... الخ.<sup>1</sup>

### 3-3- تحديد وحدات العمل:

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتجات، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

### 3-3-1- تعريف وحدة العمل:

(هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات)<sup>2</sup> و تعتبر وحدة القياس هي الوحدة المشتركة التي تمكن القيام بما يلي:

قياس إجمالي الخدمات المقدمة من قبل مراكز التحليل يتم وفق وحدة العمل؛

الأعباء المحملة إلى المنتجات يتم تحديدها وفق وحدات عمل، أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتجات ؛

تسمح وحدة العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام؛

تحميل الأعباء غير المباشرة إلى التكاليف وسعر التكلفة؛

### 3-3-2- معايير اختيار وحدة العمل:

إن اختيار وحدات العمل يتم وفق مواصفات أهمها :

أن تكون معبرة عن نشاط القسم وعن المعنى الكمي للخدمات المؤداة؛

أن تسمح بمتابعة نشاط المركز، ويجب أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات أو الطلبات؛

أن تمثل ميزة وخاصية نشاط المركز؛

أن تكون بسيطة و سهلة الاستعمال في حالة العمل وفق نظام الطلبات؛

أن توضح مدى الارتباط القائم بين إجمالي التكاليف و الأداءات المقدمة.

### 3-3-4- توزيع الأعباء غير المباشرة :

وفق طريقة التكلفة الكلية توزع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة كما يلي :

**3-4-1- التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع الأولي و هي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام ، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

<sup>1</sup> علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون سنة نشر ، ص 27.

<sup>2</sup> محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص 116.

### 3-4-2- التوزيع الثانوي:

هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى<sup>1</sup>، والهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات.

### 3-5- محاسبة و جرد المخزونات:

يعتبر تقييم المخزونات النقطة الأساسية التي تربط المحاسبة المالية بالمحاسبة التحليلية، حيث أن عملية التقييم من اختصاص المحاسبة التحليلية، ولا يمكن تقديم ميزانية محاسبية إلا بعد تقييم كل المواد و المنتجات الموجودة في المخازن.<sup>2</sup>

### 3-5-1- تعريف المخزون:

(يمثل المخزون، قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة، سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيعها وتحويلها إلى منتجات مصنعة)<sup>3</sup>، من هذا التعريف نستنتج أن المخزون ينقسم إلى قسمين :

أ - القسم الأول: يضم الوسائل المشتراة، وهي البضاعة والمواد الأولية؛

ب - القسم الثاني: ويضم قيمة الوسائل الناتجة عن تحويل المواد الأولية، وهي المنتجات المختلفة (منتجات تامة الصنع، منتجات قيد الإنجاز، منتجات نصف مصنعة، وبقايا المواد الأولية).

### 3-5-2- تقييم حركة المخزونات:

إن حساب سعر التكلفة للمنتجات المباعة في المؤسسة يعتبر هدف لمراقبة عناصر المخزون، إذ أنه من الضروري أن تكون هذه المراقبة من ناحية الكمية و القيمة، وتقوم بها أساسا مصلحة المحاسبة بالاشتراك مع مصلحة التخزين.

### أ) - تقييم الإدخالات :

يمكن أن نميز نوعين من الإدخالات :

- **المشتريات:** تسجل هذه الإدخالات وفق تكلفة حيازتها والتي تتضمن:
  - ثمن الشراء خارج الرسوم القابلة للاسترجاع وقيمة الأغلفة المسترجعة.
  - مصاريف نقلها وتفريغها والتخزين والترتيب.
  - الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة من طرف الموردين التي ليس بغرض تعجيل الدفع.
- **المنتجات التامة، نصف التامة، الجارية:** وتقوم هذه المنتجات بتكلفة إنتاجها ابتداء من مرحلة إنتاجها إلى المرحلة التي بلغت من الصنع أو التحويل.

<sup>1</sup> أحمد نور ، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية ، مرجع سابق ، ص 98.

<sup>2</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 201.

<sup>3</sup> سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 ، ص 65.

## ب) - تقييم الإخراجات:

توجد عدة طرق تستعمل لتقييم الإخراجات، حيث هذه الطرق تختلف من مؤسسة لأخرى وهذا حسب اختلاف استراتيجيات وأهداف المؤسسة واختياراتها ، ومن أهم الطرق المستعملة:

**طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :** تعتبر طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، بسيطة وسهلة الاستعمال ، وقد اعتمدت كطريقة لتقييم المخزونات ضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) ، و هي تأخذ بعين الاعتبار قيم الإدخالات والتي نحصل عليها بضرب سعر الوحدة المدخلة في عدد كمياتها، وتجمع بعدها هذه القيم وتقسم على إجمالي الكميات لنستخرج في الأخير قيمة المخزون ويتم حسابها وفق العلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$\frac{(ك_1 \times س_1) + (ك_2 \times س_2) + ..... + (ك_n \times س_n)}{ك_1 + ك_2 + ..... + ك_n} = ت م م$$

## طرق نفاذ المخزون:

تعتمد هذه الطريقة على تسعير الإخراجات وفق ترتيب معين يتبع عملية الإدخال المختلفة مع إبقاء المخزونات بنفس القيم التي دخلت بها، كما أن عملية التقييم تكون بالأسعار لا بالكميات، ونميز بين نوعين من طرق نفاذ المخزون:

### ◀ طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) :

لقد اعتمدت هذه الطريقة في النظام المحاسبي المالي (SCF) لتقييم إخراجات المخزون على أساس التسلسل التاريخي لدخولها.

فالمخزونات التي دخلت أولا تخرج أولا، ثم تخرج التي تليها، وهكذا يتتابع الخروج حسب الأقدم في الدخول حتى نصل إلى المخزونات التي دخلت حديثا، وتستعمل هذه الطريقة خاصة عند وجود مخزونات تتأثر سريعا بعامل الزمن.<sup>2</sup>

### ◀ طريقة الوارد أخرا الصادر أولا (LIFO) :

وفق هذه الطريقة تقيم المخرجات على أساس أسعار السلع والمواد التي دخلت أخيرا ثم اللجوء إلى أسعار الكميات التي وردت قبلها في حالة نفاذ الكمية الأولى، وهكذا...، حتى الوصول إلى المخزونات التي دخلت أولا، ويبقى المخزون النهائي بتكلفة المواد التي تحصلت عليها المؤسسة في الأول، أما سعر التكلفة فيحسب بتكلفة المواد التي دخلت في آخر الفترة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ناصر داددي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 64.

<sup>2</sup> محمد الجزار ، محاسبة التكاليف، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر ، 1970 ، ص 168-169.

<sup>3</sup> ناصر داددي عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 69.

### طريقة السعر النظري الثابت :

المقصود بالسعر النظري أو السعر الإداري هو ذلك السعر الذي تتخذه الإدارة أساسا لتسعير المواد الصادرة دون النظر في السعر الفعلي، فقد تتخذ الإدارة السعر السائد في زمن معين أو السنة المالية لتسعير المواد الصادرة، وفي الأخير قد تحدد الإدارة سعرا نموذجيا لتسعيرة المواد الصادرة، ولكن استخدام هذا السعر الموحد لكل صنف من الأصناف يؤدي إلى ظهور فروق في تقييم المخزون لكل صنف، نتيجة مخالفة الأسعار الفعلية التي تثبت بها المواد الواردة، وتعالج هذه الفروق في نهاية كل فترة على أنها تكاليف تضاف إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة.<sup>1</sup>

**طريقة تكلفة الإحلال:** وتنقسم هذه الطريقة إلى نوعين<sup>2</sup>:

#### ◀ الوارد مستقبلا الصادر أولا (NIFO):

إن مبدأ هذه الطريقة يعتمد على السعر وليس على المادة في حد ذاتها، بحيث يتم تقييم الإخراجات على أساس السعر التقديري للتموين مستقبلا.

◀ **التقييم بسعر السوق الحاضرة:** يتم تقييم الإخراجات على أساس سعر السوق المطبق أثناء استعمال المواد.

### 3-5-3- الجرد الدائم للمخزونات:

يمكن تعريف الجرد الدائم بأنه تنظيم لحسابات المخزونات يسمح بمعرفة الموجودات منها بصفة مستمرة (خلال الدورة الاستغلالية) بالقيم والكميات، وهذا بفضل تسجيل حركتها ، و يقارن الجرد الدائم دوريا مع الجرد النهائي الحقيقي (لنهاية الدورة) وتحسب الفروقات بينهما حيث تمثل عنصرا من الإيرادات أو تكاليف المحاسبة التحليلية<sup>3</sup>.

ويمكننا الحصول على المخزون الباقي في أي فترة بالكمية وبالقيمة وهذا وفق القاعدة التالية :

**المخزون النهائي = مخزون أول المدة + الإدخالات - الإخراجات**

يتم مقارنة هذا المخزون المحاسبي بالمخزون الحقيقي لكي نحصل على ما يسمى بفرق الجرد .

نحسب فوارق الجرد بين الجرد الحقيقي والجرد الدائم عدديا، فإذا كان الفرق موجبا أي القيمة الحقيقية تفوق القيمة المحاسبية، فيعتبر كإيراد للمؤسسة، وإذا كانت القيمة الحقيقية أقل من القيمة المحاسبية فيعطي فرقا سالبا أو خسارة للمؤسسة، وتكون في آخر الفترة المحاسبية، وتضاف أو تطرح من النتيجة<sup>4</sup>

### 3-5-4- الحالات الخاصة المتعلقة بالإنتاج:

يلاحظ في العملية الإنتاجية أن بعض المنتجات تعد وفق الطلبات الخاصة بالعملاء ، كما انه في الكثير من الحالات تمر عملية الإنتاج بعدة مراحل بغرض وصول المنتج للمرحلة النهائية، و هذا ما يؤدي إلى

<sup>1</sup> محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات، القاهرة ، مصر ، ص 282.

<sup>2</sup> محمد علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ، ص 48.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 62.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدون، نفس المرجع ، ص 63.

وجود نوع من المنتجات الصناعية و هو ما يعرف بالمنتجات نصف المصنعة ، وقد ينتج عن العملية الإنتاجية منتجات ثانوية أو فرعية و لذا يجب استخراج تكلفتها من أجل فصلها عن تكلفة المنتجات التامة قبل بيعها ، وقد تخلف بعض المنتجات فضلات يتم التخلص منها برميها ، أو بإعادة بيعها مع طرح هامش الربح ومصاريف التوزيع، أو إعادة استرجاعها في العملية الإنتاجية بعد تقييمها وفقا للمادة الناتجة عنها وذلك بطرح مصاريف المعالجة لهذه الفضلات لكي نحصل على تكلفة الفضلات المسترجعة، وقد تخلف أيضا المنتجات مهملات يتم معالجتها مثل الفضلات، كما نجد في نهاية الدورة المحاسبية أن بعض المنتجات تبقى قيد الانجاز و التنفيذ ولم يتم إكمالها، وهذا ما يسمى بالإنتاج الجاري.

#### أ - الإنتاج بالطلبات:

يتم الإنتاج وفق هذا النظام بناء على طلبات العملاء ، ويستلزم ذلك ضرورة وجود برامج خاصة للإنتاج، نلاحظ من خلال نظام الإنتاج بالطلبات ما يلي :

- كل ما ينتج يباع؛
- تكلفة إنتاج الفترة تساوي تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة، أي أن قيمة المخزون المتبقي معدومة؛
- تعامل الطلبية على أساس أنها منتج واحد؛
- جدول الأعباء غير المباشرة يخص مجموعة الطلبات المنجزة خلال الفترة؛
- يحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية لكل طلبية لوحدها؛
- لا يمكن حساب النتيجة التحليلية الصافية للطلبية الواحدة؛
- النتيجة التحليلية الإجمالية = النتيجة التحليلية للطلبية + النتائج التحليلية للطلبات الأخرى.

#### ب - المنتج نصف مصنع:

إن المؤسسات ذات الحجم الكبير تسعى إلى تقسيم العملية الإنتاجية إلى عدة مراحل وهذا نظرا للتكنولوجيا الحديثة التي تتمتع بها هذه المؤسسات، بحيث كل مرحلة إنتاجية تعطي منتجا للمرحلة الأخرى ليتم إتمامه<sup>1</sup>. لذا فعند حساب تكلفة المنتجات التامة يجب حساب تكلفة المنتجات الوسيطة التي تدخل ضمن أعباء المنتجات التامة كما يلي :

- المرحلة الأولى: يتم حساب تكلفة المنتج نصف مصنع الأولي.
- المرحلة الثانية: يتم استعمال المنتج نصف مصنع في تصنيع المنتج التام أو منتج نصف مصنع آخر كمادة أولية ، و تحسب تكلفة خروجه وفق قوانين إخراج المخزون .
- المرحلة الثالثة: نحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية للمنتج التام.

#### ج - الفضلات والمهملات:

قد تتجر عن عمليات الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إعادة استخدامها في

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 89.



العملية الإنتاجية، كما تظهر أيضا منتجات بها عيوب وتعالج معالجة الفضلات.

- **الفضلات:** يمكن تعريف الفضلات على أنها بقايا العملية الإنتاجية، وتنقسم إلى<sup>1</sup>:

➤ **التلف الاعتيادي (الطبيعي):** وهو الذي يكون ملازم للعملية الإنتاجية، وطبيعة المواد الأولية والمنتج النهائي، وتحسب نسبة هذا التلف من كمية الإنتاج التام الصنع في آخر العملية الإنتاجية.

➤ **التلف غير الاعتيادي (غير الطبيعي):** وهو التلف الذي يجب أن لا يحدث ولا يظهر إذا استخدمت المواد الأولية بشكل كفاء أثناء عملية التصنيع، ويمكن تجنب هذا التلف والسيطرة عليه، ويجب أن تحسب تكاليفه وتعتبر كخسارة، وأن أي عائد يتحقق من بيع هذا التلف يجب أن يظهر في السجلات .

- **المهملات أو (الإنتاج المعيب) والتالف:** يقصد بالإنتاج المعيب هو أن الوحدات المنتجة لم تصل إلى مستوى الإنتاج المطلوب سواء من الناحية الفنية أو الاقتصادية.

- تتم معالجة المهملات مثل عملية معالجة الفضلات.

#### د - المنتجات الثانوية:

وهي تلك المنتجات التي تتحصل عليها المؤسسة في عملية الإنتاج لمنتج آخر يعتبر أساسيا في هذه العملية، وتشبه الفضلات وخاصة عند بيعها، إذ يمكن اعتبار الفضلات (طالما قمنا ببيعها) كمنتجات ثانوية. تتميز المعالجة المحاسبية للمنتجات الثانوية بما يلي:

- تنتج المنتجات الثانوية موازية للمنتجات الأساسية.
- عند استعمالها كمادة أولية في عملية الإنتاج تقيم بتكلفة المواد التي تعوضها.
- تكلفة إنتاجها تطرح من تكلفة المنتجات الأساسية.
- **تكلفة المنتجات الأساسية = مجموع أعباء الإنتاج - تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية.**
- **تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية = سعر البيع المحتمل - (مصاريف التوزيع + هامش الربح + مصاريف المعالجة).**

#### هـ - المنتجات قيد التنفيذ:

الإنتاج الجاري أو قيد التصنيع: (هو منتج غير جاهز عند نهاية الفترة المحاسبية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة وهذا المنتج غير قابل للتخزين أو البيع وقابل للتقييم)<sup>2</sup>

في نهاية الدورة المحاسبية يتم تقييم المنتجات قيد التنفيذ (الجارية) ، و تدرج ضمن الإنتاج المخزن ، و تعالج محاسبيا وفق مفهوم الإنتاج المكافئ كما يلي:

**الإنتاج المكافئ:** هو إجمالي الإنتاج الحقيقي الذي هو الإنتاج التام فعلا مضافا إليه الإنتاج الجاري محول

<sup>1</sup> عماد الشيخ يوسف ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص ص 162-163.

<sup>2</sup> علي رحال ، سعر التكلفة ، مرجع سابق ، ص 27.

إلى تام، وطرح المنتجات الجارية المحولة إلى تامة لأول مدة.<sup>1</sup>

**تكلفة إنتاج المنتجات التامة = تكلفة إنتاج الفترة + الإنتاج الجاري بداية المدة - الإنتاج الجاري نهاية المدة.**

#### **4- دور طريقة التكلفة الكلية في اتخاذ قرار التسعير:**

تأخذ هذه الطريقة كما سبق وان أشرنا إليها جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة في حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتج أو الخدمة المقدمة.

وفي ظل هذه الطريقة تحدد النتيجة لكل منتج بواسطة مقارنة المبيعات بسعر التكلفة حسب العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة الأعمال} - \text{سعر رقم} = \text{منتج لكل التحليلية النتيجة}$$

حيث:

رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

إن المنتج الذي يحقق إيرادا يكفي لتغطية جميع تكاليفه يؤثر على نتيجة المؤسسة بصفة موجبة ، عكس المنتج الذي يحقق إيرادا أقل من تكاليفه فإنه يؤثر على نتيجة المؤسسة سلبيا.

و تسعى المؤسسة للحصول على أكبر عائد، ويساهم السعر في تحقيق ذلك، حيث أن استمرارية المؤسسة وبقائها يعتمد على سياستها التسعيرية، فالسعر لا بد وأن يكون كافيا لتغطية جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة ويحقق عائدا مناسباً مقابل استخدام المؤسسة لأموالها<sup>2</sup>، فمن الواضح أن ربحية المؤسسة تعتمد بصورة كبيرة على أسعار منتجاتها وخدماتها، وهذا يعني بالضرورة قيام المؤسسة بوضع سياسة تسعيرية وفق أسس لا يجب الانحراف عنها، فسعر التكلفة له علاقة قوية بقرارات التسعير، فعندما تسعر المؤسسة منتجاتها تأخذ بعين الاعتبار تغطية تكاليفها و تحقيق ربح مستهدف .

#### **5- تقييم طريقة التكلفة الكلية :**

تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في مجال المحاسبة التحليلية و قد أدت دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في وضع قاعدة أساسية لبناء نظام معلومات محاسبي قابل للتطوير استفادت منه بعض الطرق المحاسبية الأخرى.

#### **5-1- مزايا طريقة التكلفة الكلية :**

- تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية ، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به: إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية...، و بالتالي فهي

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 97.

<sup>2</sup> نجيب أنطوان سامونا، محمد عبد الوهاب العزاوي، المحاسبة الإدارية و اتخاذ القرارات، كلية الاقتصاد، بغداد، ص 26.

تكمّل معلومات المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية؛

- تسمح هذه الطريقة بتقييم المخزونات و حتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها<sup>1</sup>، وبالتالي فهي تساهم في تقييم أهم عنصرين ضمن ممتلكات المؤسسة، مما يساعد على إعداد القوائم المالية للمؤسسة؛
- تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة؛
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام ؛
- تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية و تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام ، وفيه تشكل عنصرا ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي؛
- تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية : شراء، إنتاج وتوزيع؛
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل؛
- تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية؛
- تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية و الأقل تكلفة ، والاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب الخسارة .

## 5-2- عيوب طريقة التكلفة الكلية :

- تعرضت هذه الطريقة لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة إلى العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة و الاهتمام بتطوير طرق أخرى وفيما يلي أهم عيوبها:
- أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة و لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف<sup>2</sup>؛
  - صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة؛
  - صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية تنوع و تعدد المنتجات ؛
  - في الكثير من الأحيان يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر الأعباء غير المباشرة للمنتجات على الوحدات المنتجة؛
  - عدم جدوى الاعتماد على هذه الطريقة لتحديد سعر البيع وخاصة في الأجل القصير ، لأن معظم الأعباء غير المباشرة هي أعباء ثابتة ، و الأعباء الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج ، وهذا

<sup>1</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 208.

<sup>2</sup> ناصر داددي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 57.

- من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى ، كما انه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة ، و طريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا<sup>1</sup>.
- كثرة الحسابات ( توزيع أولي ، توزيع ثانوي ، مفاتيح التوزيع ...الخ) ، و هي تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل؛
  - عدم الأخذ بعين الاعتبار للتغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة، أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب أو بالسلب حسب زيادة أو نقص حجم النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة؛
  - محدودية هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات الكافية و اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛
  - تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة؛
  - تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> جاب الله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة بאתة ، 2009 ، ص 44.

<sup>2</sup> كمال حسن جمعة الربيعي و سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ، ص 74.

## المطلب الثاني : طرق التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف ، و بذلك فان التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط ، و بمعنى آخر فان النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف ، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة ، و هناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها :

• طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة.

• طريقة التكلفة المتغيرة

• طريقة التكلفة الهامشية.

### 1- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوبا لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة و الوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما يساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.

#### 1- تعريف طريقة التحميل العقلاني:

(يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى) ، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدمجة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل)<sup>1</sup>.

#### 2- مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة ، و منه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ، و يلاحظ ثبات تكلفة الوحدة و هذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة<sup>2</sup>.

#### 2-1- مفهوم مستوى النشاط:

يمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة وهما:

2-1-1- النشاط الفعلي: وهو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلا أثناء العملية الإنتاجية.

2-1-2- النشاط العادي : وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

إن تحديد مستوى النشاط العادي يهدف إلى مراقبة إجمالي التكاليف ويستند عند تحميل هذه الأخيرة إلى الطاقة و القدرات الفعلية للمؤسسة و التي تشمل عدد المستخدمين و الطاقة الآلية للمؤسسة وهيكلتها وظروف الاستغلال الداخلية.

<sup>1</sup> بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 79.

<sup>2</sup> ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص166.

## 2-2-2- مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية:

ترتكز طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة كما يلي:

### 2-2-1- حساب معامل التحميل العقلاني :

يحسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية <sup>1</sup>:

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي}}{\text{المستوى العادي للنشاط الاقتصادي}}$$

### 2-2-2- حساب الأعباء الثابتة المحملة :

تحسب الأعباء الثابتة المحملة لتكاليف الفترة كما يلي <sup>2</sup> :

الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الفعلية × (المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي)

### 2-2-3- تحميل الأعباء الثابتة للأقسام المتجانسة :

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير المباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الكلية <sup>3</sup>.

### 2-2-4- تحديد فروق التحميل العقلاني:

من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني، لدينا ثلاث حالات ممكنة :

#### أ - معامل التحميل العقلاني > 1:

و هذا يعني أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي ، مما يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

#### ب - معامل التحميل العقلاني = 1 :

أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> علي رحال ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 64.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 214.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 124.

<sup>4</sup> سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص 82.

### ج - معامل التحميل العقلاني <1:

معناه أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي، و تكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، و يكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة في النشاط .

### 2-5- تحديد فرق المخزونات:

يظهر هذا الفرق نتيجة الاختلاف الموجود بين تكلفة الإنتاج الحقيقية وتكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني، الذي ينعكس بدوره على تكلفة إنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التمويل، وعليه ينبغي في آخر كل دورة حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية وقيمتها بالتحميل العقلاني، إذا كان الفرق موجبا فإن هذا الأخير يضاف إلى النتيجة، أما إذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة<sup>1</sup>.

### 3- دور طريقة التحميل العقلاني في اتخاذ قرار التسعير:

لقد رأينا أن التكاليف الثابتة لا تتغير إلا في فترات طويلة أي يكون قرار تغييرها في المدى الطويل، لذا فمن المستحسن تثبيت الجزء الثابت من سعر التكلفة والمتعلق بالقرارات طويلة المدى بحيث يرتبط سعر التكلفة مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، و لذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة وحدة ثابتة بحيث تعتمد هذه الطريقة بغرض إزالة تأثير سياسة المؤسسة العامة بالتغيرات الظرفية المحيطة، التي قد تؤدي إلى بعض القرارات غير العقلانية نتيجة عدم أخذ مستوى النشاط الذي يأخذ التكاليف الثابتة بعين الاعتبار.

ففي حالة مؤسسة تمارس نشاط غير مستقر يتميز بالتغيرات الظرفية، في هذا الصدد تبقى المؤسسة دائما في إطار أسلوب التحميل الكلي للتكاليف، إلا أنها ستعتمد في قرار تسعيرها على المعلومات الخاصة بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، حيث أنها ستقوم بمقارنة ما حصلت عليه من معلومات عن سعر التكلفة عبر الزمن.

واستنادا لذلك سيتم تحديد سعر البيع، وغالبا ما يكون هذا السعر ثابتا كون أن هذه الطريقة تأخذ في الحسبان معلومات خاصة بتكاليف عادية وإرجاعها إلى أسعار خاصة بنشاط متوسط، وهذا سيوصل متخذي القرارات إلى السعر الذي سيضمن لهم تغطية تكاليف النشاط كاملة مع تحقيق هامش ربح.

### 4- تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة :

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أحسن الطرق التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات، خاصة على المدى البعيد، و في ما يلي أهم مزايا و نقائص هذه الطريقة :

### 4-1- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي:

<sup>1</sup> ناصر داددي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 121.

- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة<sup>1</sup>؛
  - استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي؛
  - تحدد سعر التكلفة بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛
  - تحديد أسعار بيع لفترة طويلة بحيث لا بد على المؤسسة أن تكون قادرة على تغطية كل أعبائها، سواء كانت متغيرة أو ثابتة، من خلال أسعار البيع، وإذا كانت طريقة التكاليف الكلية غير قادرة على إعطاء مرجع جيد لتحديد أسعار البيع أو توقع تعديلها لأن هذه التكاليف كثيرة التغير مع تقلبات النشاط، فإن طريقة التحميل العقلاني توفر قواعد جيدة لتحديد أسعار البيع لفترة طويلة لمنتجات المؤسسة<sup>2</sup>؛
  - يسمح سعر التكلفة في هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى؛
  - تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة؛
  - يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة و المواد تحملت عند تقييمها نصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة؛
  - تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط باستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعالية؛
  - تقدم معلومات هامة للمسؤولين من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالخسارة نتيجة عدم استغلال كامل الطاقة المتاحة؛
  - تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية و التسيير التقديري لان تطبيقها يتطلب تحديد مستوى النشاط داخل المؤسسة و الذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.
- 4-2- عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:**
- أول مشكل يطرح هو كيفية تحديد حجم النشاط العادي لان له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر<sup>3</sup>؛
  - حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص132.

<sup>2</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 216.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص133.



- باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف؛
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة ؛
- تطرح مشكلة الجرد الدائم و تقييم المخزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة<sup>1</sup> ، لان المخزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني و تكون :

◀ مقدرة بالنقصان لأن النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا جزء من التكاليف الثابتة؛

◀ مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها ، وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية.

- تتطلب هذه الطريقة اللجوء إلى حسابات جدّ معقدة على مستوى التوزيع والتحميل للأعباء، مما يثقل عملية الحصول على النتائج، بالإضافة إلى أن عملية وضعها قد تستغرق وقت طويل، وهذا ما لا يشجع المؤسسات للجوء إليها كنظام لتحديد التكاليف؛
- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح<sup>2</sup>.

## 2- طريقة التكلفة المتغيرة

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا وقد انتقلت في الخمسينيات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا ثم إلى فرنسا<sup>3</sup>.

### 1- مفهوم طريقة التكلفة المتغيرة:

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة<sup>4</sup>.

### 2- أهداف طريقة التكلفة المتغيرة:

للطريقة جملة من الأهداف أهمها<sup>5</sup> :

<sup>1</sup> صالح الرزق وعطا الله خليل بن ورا، مرجع سابق ، ص 143.

<sup>2</sup> عبد الحليم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000 ، ص 201.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 136.

<sup>4</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص 179.

<sup>5</sup> Abdellah Boughaba, Comptabilité analytique, 2ème édition, Berti édition, Alger, 1994, PP242-243.

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛
- تخفيض التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية؛
- التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصاد منها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛
- دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات؛
- العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين؛
- دراسة وتحليل المردودية انطلاقاً من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة.

### 3- مبادئ الطريقة:

- إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي<sup>1</sup>:
- تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط؛
  - هذه الأعباء هي أعباء متغيرة، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج؛
  - الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالاً من أجل تحديد النتيجة؛
  - إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحودية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحودية؛
  - طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

### 4- طرق حساب التكلفة المتغيرة:

لحساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة والنتيجة التحليلية وفق مبادئ التكلفة المتغيرة يمكننا التمييز بين طريقتين :

#### 4-1- طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

تعتمد هذه الطريقة على التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة، فلا يؤخذ في الحساب إلا التكاليف التي تتغير تناسبا مع حجم الإنتاج أو حجم المبيعات، مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلا من الحصول على نتيجة.

#### 4-1-1- مبدأ الطريقة :

حسب مبدأ هذه الطريقة فإن الفرق بين سعر البيع و التكاليف الجزئية لا يؤدي إلى حساب نتيجة (ربح أو خسارة)، ما دام جزء من الأعباء لم يدرج في الحساب، و بالتالي فهذا الفرق بين رقم الأعمال والتكاليف

<sup>3</sup> Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages Bleues, Alger, 2006, P 82

المتغيرة يسمح بالحصول على هامش على التكلفة المتغيرة، و لحساب النتيجة لا بدّ من طرح الأعباء الثابتة من هذا الهامش<sup>1</sup>.

#### 4-1-2- تخصيص الأعباء المتغيرة :

تتضمن الأعباء المتغيرة حسب هذه الطريقة ما يلي:

- أ ( - الأعباء المتغيرة المباشرة: والتي تخص استهلاك المواد ، اليد العاملة المباشرة (خاصة الساعات الإضافية)، والطاقة. هذه الأعباء يتم تخصيصها لتكاليف المنتجات المختلفة بدون أي صعوبة.
- ب ( - الأعباء المتغيرة غير المباشرة: هذه الأعباء تستهلك في مختلف الأقسام و يتم تحميلها مرورا بمراكز التحليل مثل مصاريف الإضاءة، مصاريف الوقود و الصيانة...

#### 4-1-3- حساب النتيجة التحليلية : يتم حساب النتيجة التحليلية وفق الجدول التالي :

جدول رقم (01) : حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

الرقم	البيان	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال CA	XXXXXX	100 %
02	(-) التكلفة المتغيرة CV	(xxx)	
03	= الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	xxx	
04	(-) التكلفة الثابتة CF	(xx)	
05	= النتيجة R	x	

المصدر : عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ، ص180.

#### 4-1-4- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

أ ( - الجوانب الايجابية للطريقة:

- أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية<sup>2</sup>، و مختلف مؤشرات التسيير؛
- تمد المسيرين بمعلومات ضرورية مفيدة و موثوقة نسبيا للتسيير تساعد على فهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء على المدى القصير، أي في حالة استقرار الأعباء الثابتة أو نموها بشكل بطيء جدًا؛

<sup>1</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 226.

<sup>2</sup> ناصر دادى عدون ، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ، ص139.

- تمكن هذه الطريقة من إزالة صعوبات التوزيع ثم التحميل، كما تسهل عملية حساب التكاليف؛
- تسمح هذه الطريقة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث يمكن تتبع نمو التكاليف المتغيرة، المرتبطة بقرارات التسيير العادي، من خلال مراقبتها بمعايير محددة مسبقا و الضغط عليها؛
- تسمح الطريقة هذه بإظهار العلاقة بين الحجم-التكلفة-الربح؛
- من خلال حساب الهوامش، بإمكان المؤسسة تقييم مردودية كل منتج بصفة مستقلة عن هيكل المؤسسة، مما يميزها عن المردودية الإجمالية للمؤسسة؛
- تسمح بتقويم تسيير الأشخاص على رأس مراكز المسؤولية و ذلك بالأخذ في الاعتبار الأعباء التي يملكون قدرة الضغط عليها و المتمثلة في الأعباء المتغيرة فقط؛
- تسمح بترتيب، و بكل سهولة، المنتجات حسب قدرتها على امتصاص الأعباء الثابتة، حيث يسمح هذا الترتيب في المساعدة على اتخاذ قرارات تتعلق بتطوير أو إيقاف صنع بعض المنتجات وذلك بهدف الوصول إلى النتيجة المرجوة<sup>1</sup>.

#### ب ( - الجوانب السلبية للطريقة :

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة<sup>2</sup>؛
- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية و البيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة<sup>3</sup>؛
- استبعاد التكاليف الثابتة مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات؛
- تغير التكاليف يحدد أحيانا حسب حجم الإنتاج وأحيانا حسب حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل؛
- تقلص أهمية الطريقة بفعل التطورات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الأعباء المتغيرة وأصبحت مقتصرة على المواد الأولية و مصاريف الطاقة ، في مقابل الارتفاع الكبير للتكاليف الثابتة بسبب تزايد أجور اليد العاملة و تزايد أعباء الاهتلاكات نظرا للاستعمال الموسع للآلات بالإضافة إلى التامين على الممتلكات..الخ.

#### 4-2- طريقة التكلفة المتغيرة المطورة:

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، وتسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير المباشرة ، و ذلك بإدماج التكاليف الثابتة

<sup>1</sup> درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ، مرجع سابق، ص 229.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1988 ، ص 116 .

<sup>3</sup> حسن جمعة الربيعي كمال ، مرجع سابق ، 2008 ، ص 84.

المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

#### 4-2-1- مبدأ الطريقة :

تسمح هذه الطريقة الجديدة بتحسين و تدقيق الحسابات أكثر، مما يجعلها مكتملة للطريقة الأولى و يعتمد تطبيق هذه الطريقة على ما يلي :

#### أ) - التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة :

يتم فصل الأعباء المتغيرة و الثابتة إلى أعباء مباشرة و غير مباشرة كما يلي:

- **الأعباء المتغيرة المباشرة :** و هي الأعباء المرتبطة بحجم النشاط و يتم تخصيصها بشكل مباشر إلى كل منتج مثل : المواد الأولية و اللوازم المستهلكة....الخ؛
- **الأعباء المتغيرة غير المباشرة :** و هي الأعباء التي تتغير حسب مستوى النشاط ، و هي تتفق على النشاط الإنتاجي الإجمالي و لا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، و تحتاج إلى توزيع أولي من خلال مراكز التحليل، حتى تتمكن المؤسسة من تحميلها إلى مختلف المنتجات مثل : لوازم الصيانة ، استهلاك الكهرباء...الخ؛
- **الأعباء الثابتة المباشرة:** و هي مستقلة عن مستوى النشاط و في نفس الوقت بالإمكان تخصيصها مباشرة لتكاليف المنتجات ، مثل :اليد العاملة المباشرة عندما تكون أجورهم شهرية (دون الأخذ في الاعتبار الساعات الإضافية)، أو اهتلاك الآلات المخصصة لإنتاج منتج واحد، بحيث تختفي هذه التكاليف بمجرد التخلي عن صنع هذا المنتج؛
- **الأعباء الثابتة غير المباشرة :** و هي أعباء مستقلة عن مستوى النشاط ، و تتفق في آن واحد على مختلف المنتجات و الأقسام ، و تشمل كل المصاريف العامة،الإدارية و جزء هام من المصاريف التجارية و كذلك تكاليف العملية الإنتاجية (مصاريف الدراسات و البحث، المعدات المتعددة الخدمات...) و مصاريف التموينات ، هذا النوع من التكاليف يمثل الجزء الهام من مجموع أعباء المؤسسة و هو في تزايد مستمر.

#### الجدول رقم (02) : تصنيف الأعباء المباشرة و غير المباشرة

الأعباء	الأعباء المباشرة	الأعباء غير المباشرة
الأعباء المتغيرة للعمليات	الأعباء المباشرة المتغيرة مثل: المواد المباشرة-الأجور المباشرة	الأعباء غير المباشرة المتغيرة مثل: (الطاقة)، المواد الملحقة التابعة للاستهلاك على الآلات
الأعباء الثابتة (تهيات ، بنايات)	إهتلاك مباشر -نفقات ثابتة مباشرة	الأعباء غير المباشرة الثابتة مثل: مصاريف الصيانة-الأجور غير المباشرة

Source: ABDELKRIM TOUDJINE, L'analyse des Coût dans L'entreprise

.édition N.R.A, Alger, 2005, P41

**ب ) - حساب النتيجة التحليلية :**

يبين لنا الجدول التالي كيفية تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة كما يلي:

- الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعباء خارج الرسم - الأعباء المتغيرة.
- المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة.
- النتيجة = المساهمة - الأعباء الثابتة غير المباشرة.

**الجدول رقم (03) : تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المطورة**

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعمال خارج الرسم		100%
- الأعباء المتغيرة		
= الهامش على التكلفة المتغيرة		
- الأعباء الثابتة المباشرة		
= المساهمة		
- الأعباء الثابتة غير المباشرة		
= النتيجة		

**المصدر :** درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ، مرجع سابق، ص 232.

من خلال هذه الطريقة نستنتج الاختلاف الحاصل بين طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة والتكلفة المتغيرة المطورة هو أن الأولى تقوم باستخراج النتيجة دون الفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة، بينما طريقة التكاليف المتغيرة المطورة تقوم بالفصل بين الأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة بحيث تقوم بطرح الأعباء الثابتة المباشرة من الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج ، ثم يتم جمع المساهمات التحليلية لكل المنتجات و تطرح منها الأعباء الثابتة غير المباشرة لتحديد النتيجة التحليلية الإجمالية للمؤسسة.

**4-2-2- تقييم طريقة التكلفة المتغيرة المطورة :**

**أ ) - مزايا الطريقة :**

- تسمح طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة بتحديد عتبات الربحية حسب كل مركز مسؤولية. بالنسبة للمؤسسات ذات إنتاج متنوع؛
- تبين مدى مساهمة كل منتج في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة و في تحقيق المردودية الإجمالية للمؤسسة؛

- توفر طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة عناصر جيّدة لتقويم تسيير المسؤولين، من خلال قدرتهم على التأثير على الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة المباشرة للنشاطات التي يديرونها ؛
- تمكن من تركيز الرقابة على الأعباء الثابتة غير المباشرة المشتركة فقط، لأن مسؤولية تغطيتها تقع على جميع مسؤولي الأقسام؛
- طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة مفيدة لاتخاذ قرار الإبقاء أو التخلي عن منتج إذا كانت مساهمته في تغطية الأعباء الثابتة المشتركة إيجابية، حتى و إن كانت طريقة التكاليف الكلية ترتبه ضمن المنتجات السلبية.

#### ب ( - حدود استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة :

- هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة؛
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة؛
- لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار<sup>1</sup>.

#### 3- التكلفة الهامشية

هذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة هؤلاء اسم الحديين (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعوا المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه<sup>2</sup>.

#### 1- تعريف التكلفة الهامشية :

هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج<sup>3</sup>.

#### 2- مبدأ التكلفة الهامشية :

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية و إنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج ، و قبول أو رفض الطلبات الخاصة المقدمة من طرف العملاء . يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وثابتة لكل كمية ، وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري، لذا يكون لدينا<sup>4</sup> :

<sup>1</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص ص235-236.

ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 179.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 179.

<sup>4</sup> طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003، ص 146.

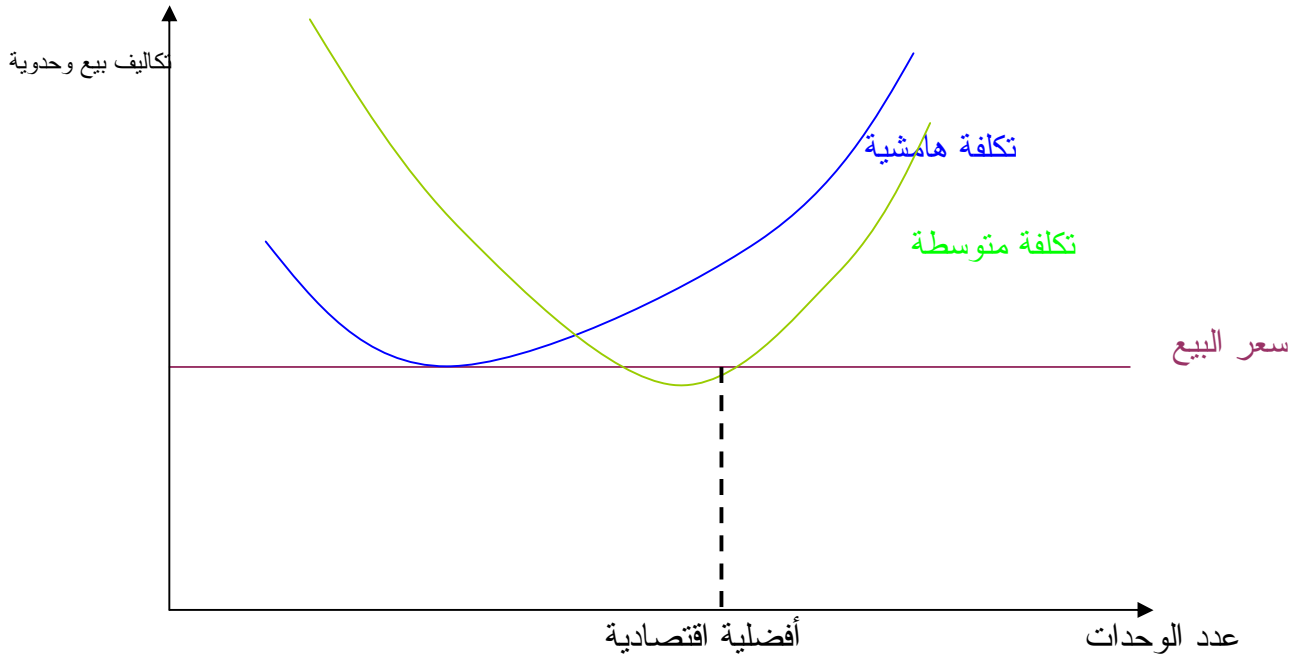
التكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الإجمالية للإنتاج 2 – التكلفة الإجمالية للإنتاج 1

### 3- تحديد حجم الإنتاج الأمثل :

يمثل حجم الإنتاج الذي يحقق أكبر ربح ممكن من خلال الفرق بين رقم الأعمال الإجمالي و التكلفة الإجمالية

تبلغ الأفضلية الاقتصادية حدّها الأقصى عندما تقوم المؤسسة بعملية الإنتاج إلى غاية بلوغ الكمية التي تضمن التساوي بين الإيراد الهامشي والتكلفة الهامشية ، أما إذا أنتجت أكثر، فهذا سيؤدي إلى انخفاض الربح. خاصة، في حالة السوق الذي تسوده منافسة كاملة، و التي لا يمكن من خلالها للمؤسسة أن تؤثر على سعر البيع، بما أن هذا الأخير محدد من طرف السوق. فالأفضلية الاقتصادية يتم بلوغها عندما تكون التكلفة الهامشية مساوية إلى سعر البيع ، و يمكن إظهار هذه العلاقة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): تحديد الأفضلية الاقتصادية



المصدر : درحمون هلال ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ، مرجع سابق، ص 245.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أنه من مصلحة المؤسسة زيادة الإنتاج، حتى تصل إلى مستوى ينعدم فيه الربح على الوحدة الأخيرة المنتجة. وتظهر هذه الحالة بمجرد تجاوز التكلفة الهامشية سعر البيع. تجدر الإشارة هنا إلى أنه سواء في حالة ثبات سعر البيع أو تغييره يبقى مبدأ الأفضلية الاقتصادية معمول به في كلتا الحالتين، فما دامت التكلفة الهامشية أقل من سعر البيع، تنصح المؤسسة بزيادة إنتاجها.

### 4- تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة الهامشية مزايا و عيوب كما يلي:

4-1- المزايا: لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالآتي:



- تمكن من تحديد مستوى النشاط الأكثر مردودية<sup>1</sup>؛
- تساهم في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات؛
- توفر فرصة للتعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك؛
- تفيد في قبول أو رفض طلبات الزبائن وترتيبهم حسب طلباتهم؛
- تمكن من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن.

#### 4-2- العيوب: لهذه الطريقة عدة عيوب وهي كالآتي:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري ، نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية؛
- عدم الدقة و التذبذب في حساب التكلفة الهامشية لأنها تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الإنتاج و تشمل أحيانا أخرى الأعباء المتغيرة و الثابتة عند الانتقال إلى مجال إنتاجي آخر؛
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة و رسم المنحنيات الخاصة بها ، وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، كما أن المعطيات ليست دائما متوفرة و ثابتة ، ففي حالة تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار؛
- يصعب، من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان<sup>2</sup>.

#### 4- التكلفة المعيارية

تسمح طريقة التكاليف المعيارية بحساب التكاليف على أساس معطيات تقديرية مستقبلية مع إمكانية المراقبة البعدية لهذه التكاليف، من خلال حساب الانحرافات بين التكاليف الحقيقية و التكاليف التقديرية بهدف القيام بالتعديلات اللازمة و تصحيح الانحرافات ، و بالتالي توفير معلومات مهمة تساعد المسير على اتخاذ قرارات التسيير خصوصا في مجال تحديد أسعار المنتجات.

##### 1- مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية:

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد تزايد الاهتمام بها منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، و ذلك لغرض تخفيض التكاليف و رفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات ، تقييم الأداء،..الخ.

<sup>1</sup> عبد الكريم بويقوب ، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 199.

<sup>2</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 245.

## 1-1- تعريف التكاليف المعيارية:

(هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية)<sup>1</sup>.

## 1-2- أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف و خفض تكلفة الوحدة المنتجة ، و لكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المنشأة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية و توسعت أهدافها و اكتسبت مكانة خاصة في النواحي التالية<sup>2</sup>:

**1-2-1- البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

**1-2-2- الرقابة:** وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، و تقليص الانحرافات مستقبلا.

**1-2-3- التسعير:** يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

**1-2-4- الإعلام:** تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصل وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

## 1-3- أسس التكاليف المعيارية:

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى الأهداف المرجوة كما يلي<sup>3</sup>:

أ - العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى؛

ب - العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛

ج - العمل على تعديل المعايير الموضوعة باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة؛

د- العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور؛

هـ- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

## 2- حساب و تحليل الانحرافات:

إن حساب الانحرافات بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية يكون بعد تنفيذ برنامج الإنتاج، و لا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائد العملية مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات

<sup>1</sup> عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية ، مرجع سابق، ص 227.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 227.

<sup>3</sup> طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مرجع سابق ، ص 123.

من الانحرافات مسموح بها لا تراقب.

## 2-1- انحرافات المواد الأولية :

تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار<sup>1</sup>.

$$\text{الانحراف الإجمالي للمواد الأولية} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية} \\ = (\text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي})$$

## 2-2- انحرافات اليد العاملة :

لقياس الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير آخذة بعين الاعتبار العوامل التالية: مستويات المهارة، الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات، الأجر اللازم لوحدة المنتج<sup>2</sup>. يتحدد الفرق الإجمالي للأجور كما يلي :

$$\text{الانحراف الإجمالي لليد العاملة} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية} \\ = (\text{الأجر المعياري} \times \text{المدة المعيارية}) - (\text{الأجر الفعلي} \times \text{المدة الفعلية})$$

## 2-3- انحراف الأعباء غير المباشرة :

إن أسباب فروق الأعباء غير المباشرة ترتبط بعدة عوامل تتمثل في الكفاءة الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للآلات، ظروف العرض والطلب في السوق، هذا الأخير يظهر عامل الكمية في التأثير على الأعباء غير المباشرة الإجمالية والأعباء غير المباشرة لوحدة العمل أو المنتج<sup>3</sup>. يحسب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية}$$

يتم تحليل هذا الانحراف إلى الانحرافات الجزئية التالية :

## 2-3-1- انحراف الموازنة:

يحدّد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة، بحيث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل .

<sup>1</sup> جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال: مدخل وظيفي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 431.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 358.

359.

<sup>3</sup> سليمان قذاح، محاسبة التكاليف النموذجية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1976، ص 166.

## 2-3-2-انحراف المردودية:

يسمح بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية و ذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط و الكميات المنتجة .

**2-3-3-انحراف النشاط :** هو عبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات. و تحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط .

## 2-4- الانحراف على المبيعات:

كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات، و المتمثلة في مبيعات المؤسسة، حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية .  
يمكن تحديد الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي<sup>1</sup>:

$$\text{الانحراف الإجمالي للمبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المعيارية}$$

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لقيمة المبيعات إلى التحليل الثنائي التالي:

## 2-4-1-انحراف الكمية المباعة : يرجع سبب هذا الانحراف إلى عدة أسباب أهمها :

- ظروف السوق؛
- حجم الطلب على المنتج؛
- جودة و نوعية السلعة؛
- الإستراتيجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة.

## 2-4-2-انحراف سعر البيع : ينشأ هذا الانحراف بسبب :

- شدة المنافسة في السوق؛
- سياسة التسعير للمؤسسة؛
- أهداف التسعير التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

## 3- تقييم طريقة التكاليف المعيارية :

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة المعيارية مزايا و عيوب نوجزها كما يلي:

### 3-1- المزايا:

تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 262.

<sup>2</sup> محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000 ، ص 314.

- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها؛
- العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛
- إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية المستقبلية؛
- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، و تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها ، مما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة<sup>1</sup>؛
- يمكن اعتماد طريقة التكاليف المعيارية كقاعدة و أساس لتحديد الأسعار<sup>2</sup>؛
- محاربة التبذير و التسبب على مستوى ورشات الإنتاج و الرفع من مستوى معدلات الإنتاجية وضبط المعايير المتعلقة بها؛
- السرعة في إيصال المعلومات الضرورية عن الانحرافات ليتمكن متخذو القرار من إصدار الأوامر التصحيحية في الوقت المناسب قبل فوات الأوان ، وهذه العملية هي تغذية عكسية.

### 3-2- العيوب :

لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالآتي:

- إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
- بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛
- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛
- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Gérard MELYON, Comptabilité analytique, 2e édition, Bréal, Paris, 2001, P 207 .

<sup>2</sup> علي أحمد أبو الحسن و كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق ، ص 101.

<sup>3</sup> هاشم أحمد عطية و محمد عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 350.

### المبحث الثالث : الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية وثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة وخاصة قرار التسعير.

و نظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري والتطبيق العملي، و غياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج ، مما يساعد على تحديد السعر المناسب له في السوق.

و سنتعرض في هذا المبحث إلى دراسة هذه الطرق من خلال مطلبين ، حيث سنخصص المطلب الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، أما المطلب الثاني فسنخصصه لنظام التكلفة المستهدفة.

#### المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، و قد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي<sup>1</sup>.

#### 1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

(يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها)<sup>2</sup>

#### 2- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>3</sup> :

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 2006 ، ص 70

<sup>2</sup> زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 ، ص 394.

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 ، ص 164.

- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

### 3- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

#### 3-1- تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

##### 3-1-1- تعريف الأنشطة:

(يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة)<sup>1</sup>

#### 3-1-2- قياس تكلفة كل نشاط:

بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة ، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط.<sup>2</sup>

#### 3-1-3- تحديد مراكز النشاط:

يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، و تهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز. إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا: 50 دينار، أو أن يتم تجزئتها 30 دينار لنشاط التصنيع و 20 دينار لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 28.

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، مرجع سابق ، ص 171.

### 3-2- مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتوزع المنتجات وتعد العمليات.

#### الجدول رقم (04) مثال توضيحي على مسببات النشاط

النشاط	مولد التكلفة
تشغيل الآلات	ساعة عمل الآلة
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 28.

### 3-3- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). حسب المعادلة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التحميل}}$$

### 3-4- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج

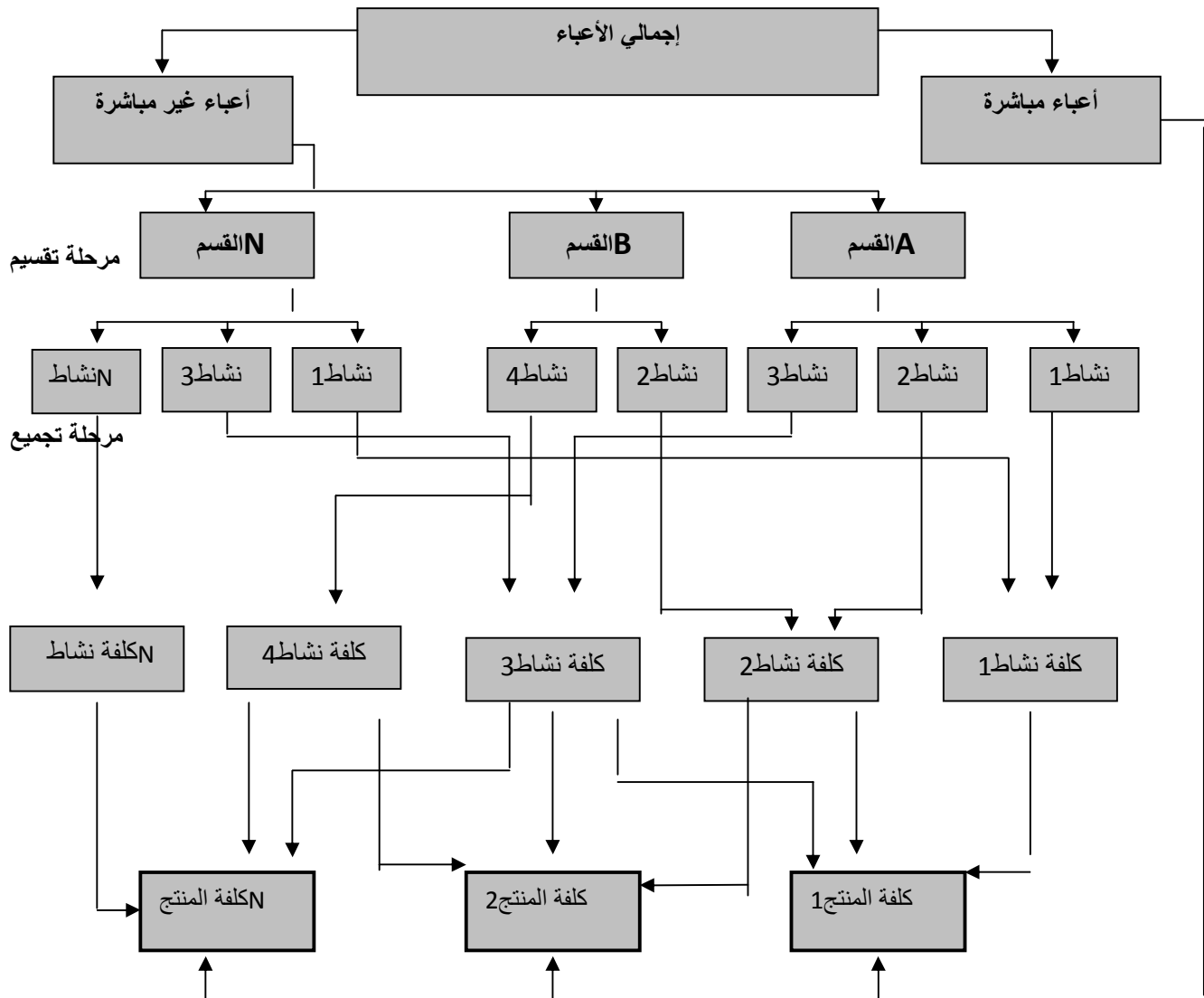
<sup>1</sup> موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 700.



تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع<sup>1</sup>. وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء<sup>2</sup>.

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (04) : المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة**



**SOURCE: Patrick Boisselier, Contrôle De Gestion Cours Et Applications, Vuibert, Paris, 1999, p204.**

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

<sup>2</sup> علي أحمد أبو الحسن و كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق ، ص 351.

#### 4- تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية<sup>1</sup>.

#### 4-1- مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي<sup>2</sup>؛
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة<sup>3</sup>؛
- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات؛
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة؛
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية<sup>4</sup>.

#### 4-2- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام :

<sup>1</sup> فهد العريبيد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003، ص 208.

<sup>2</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 212.

<sup>3</sup> يوسف الشيخ عماد، مرجع سابق، ص 122.

<sup>4</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 43.

- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام<sup>1</sup>؛
- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك<sup>2</sup>؛
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها<sup>3</sup>؛
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة<sup>4</sup>؛
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب وجود نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا من الصعب توفيره ، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات غير دقيقة؛
- وجود بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام "ABC" في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد<sup>5</sup>؛

### المطلب الثاني : نظام التكلفة المستهدفة " Target costing "

تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في المؤسسة، بالإضافة إلى تطوير و تجديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب. يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 187.

<sup>2</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 213.

<sup>3</sup> زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

<sup>4</sup> يوسف الشيخ عماد، مرجع سابق، ص 123.

<sup>5</sup> هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 44.

## 1- مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف.

### 1-1- تعريف نظام التكلفة المستهدفة:

**1-1-1- التعريف الأول:** (التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف)<sup>1</sup>

**1-1-2- التعريف الثاني:** (يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية)<sup>2</sup>: **تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف - ربح الوحدة المستهدف** و منه نستنتج أن:

التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة)

### 1-2- أصل نظام التكلفة المستهدفة:

نشأت التكلفة المستهدفة خلال سنوات الستينيات ، وتؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمت إدارة مؤسسة TOYOTA التكلفة المستهدفة سنة 1963 ، وقد تطورت في بداية السبعينات وتم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، وقد تم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر<sup>3</sup>.

وقد بدأ هذا المفهوم يظهر و ينتشر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر سنوات الثمانينات ، وقد حاولت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها ، بعد ذلك تم إحداث عدة تغييرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة.

### 1-3- مبادئ التكلفة المستهدفة:

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية<sup>4</sup>:

( أ ) - **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

( ب ) - **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

<sup>1</sup> ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 475.

<sup>2</sup> أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 355.

<sup>3</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة ، 2008 ، ص 37.

<sup>4</sup> نفس المرجع ، ص ص 39 ، 40.

ج) - التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

د) - تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

## 2- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة:

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد معنى في عالم الأعمال الحديثة، والآن فرض منطق السوق نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة أي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح.

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق نتيجة للمنافسة، أو يتم تحديده انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.

### الشكل رقم (05) : طريقة التكلفة المستهدفة



Source: Claude Alazard & Sabine Sipari, contrôle de gestion manuel et applications,

5<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris, 2000, P 633

من خلال الشكل السابق تحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقاً لما يلي:

1-2- تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناءً على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

**2-2- تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناءا على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

**2-3- تحديد التكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة<sup>1</sup>.

**2-4- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة<sup>2</sup>.

#### **4- تقييم نظام التكلفة المستهدفة:**

##### **4-1- مزايا نظام التكلفة المستهدفة:**

- تتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها<sup>3</sup>:
- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين؛
  - تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه؛
  - يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛
  - يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
  - تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة سعر السوق نقطة محورية للتحليل، و بذلك تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية؛
  - يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح؛

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، مرجع سابق ، ص 96.

<sup>2</sup> أيمن الشنقيطي وعامر الأنقر، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 355.

<sup>3</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سابق ، ص 59-60.

- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.

#### 4-2- حدود نظام التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي<sup>1</sup> :

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل؛
- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيد وسلبيات بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم؛
- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيما أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
- هناك مشكل آخر أيضا يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.
- مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

<sup>1</sup> راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مرجع سابق، ص ص 60، 61.

## خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أدوات مراقبة التسيير ، ظهرت كضرورة محاسبية و ك تقنية كمية تهتم بمجال مراقبة و حساب التكاليف و تحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية و هذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات و تحديد سياسة التسعير المناسبة والتي تضمن تحقيق أهدافها .

غير أنه قبل القيام بحساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية ، من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية ، ثم القيام بترتيب وتصنيف وتحليل هذه المعلومات كمرحلة مهمة و أساسية تسبق عملية تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

و نتيجة للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق محاسبية تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة من التسيير،، ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.

ما يمكن أن نستخلصه من دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية و تطورها هو :

- تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا تفصيليا للمعلومات المحاسبية له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير؛
- إن معالجة الأعباء غير المباشرة هي المحور الأساسي لمختلف طرق المحاسبة التحليلية نظرا لصعوبة توزيعها على مختلف التكاليف و المنتجات؛
- إن التطور الذي شهدته طرق المحاسبة التحليلية كان يهدف أساسا لزيادة دقة تحليل وحساب مختلف التكاليف وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة التي تزايدت على حساب الأعباء المباشرة في ظل تعقد العمليات الإنتاجية و الاستخدام الكثيف للتكنولوجيات العالية في مختلف الصناعات، و هذا ما يمكن من تحديد أسعار التكلفة لمختلف المنتجات بشكل دقيق و موثوق مما يساعد المسيرين على تحديد أسعار بيع تنافسية لهذه المنتجات بشكل أكثر موضوعية و بالتالي إمكانية تحديد سياسة تسعير مناسبة للمؤسسة الاقتصادية تأخذ بعين الاعتبار إمكانياتها المادية و متطلبات العملاء و حجم الطلب و طبيعة المنافسة في الأسواق المستهدفة؛



- إن الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بطرق متعددة أكثر مصداقية ، وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية و واقعية و خاصة ما يتعلق منها بتحديد الأسعار؛
- لا تخلو أي طريقة من العيوب و النقائص و بالتالي وجود إمكانية التكامل بين الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية ، حيث لا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن طبيعة و ظروف النشاط تختلف من مؤسسة لأخرى.
- إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجة المسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى حسب الحاجة.

# الفصل الثاني

الأسس

النظرية

للتسعير

## تمهيد

يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي و أكثرها مرونة، لأنه يمكن إن يتغير بسرعة بالمقارنة مع العناصر الأخرى ، فهو العنصر الوحيد في مجال التسويق الذي يحقق إيرادات المؤسسة و يعمل على تحديدها ، و بالتالي فهو المصدر الأساسي لتحقيق الأرباح و الحصول على تدفقات نقدية داخلية ، عكس العناصر الأخرى (المنتج ، الترويج، التوزيع ) و التي تمثل تكاليف للمؤسسة.

إن قرارات التسعير و رسم سياسات تسعير معينة للمؤسسة الاقتصادية يعتبر من أصعب القرارات التي تتخذ على مستوى إدارة التسويق ، و هذا نظرا لحيوية و حساسية السعر ، فنجاح المسير في اتخاذ قرار التسعير بصورة ملائمة يساهم في تحقيق الربح و تعظيمه ، و بالتالي تعزيز المكانة التنافسية للمؤسسة في السوق ، إما تحديد السعر بشكل غير ملائم فقد يؤدي إلى انخفاض الأرباح و تراجع حجم المبيعات و قد تفقد المؤسسة بعض من عملائها و قد تخسر جزء من حصتها في السوق و تفقد مكانتها التنافسية.

إن صعوبة قرار التسعير تكمن في كيفية ترجمة المضمون السلعي و الخدمي إلى قيمة نقدية تلخص جودة السلعة و العلامة التجارية للمؤسسة المنتجة ، و تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق و الطلب و المنافسة و قدرات المستهلكين، خصوصا تسعير المنتجات الجديدة عند طرحها للمرة الأولى في الأسواق ،أو عند تعديل الأسعار الحالية الجارية خاصة في حالة رفع الأسعار .

و سنتعرض في هذا الفصل إلى أهم المبادئ النظرية المتعلقة بالسعر وطرق التسعير من خلال المباحث التالية:

### المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتسعير

### المبحث الثاني: مدخل التسعير حسب التكلفة

### المبحث الثالث : مداخل التسعير الأخرى

## المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتسعير

يعتبر السعر أحد عناصر المزيج التسويقي لأي سلعة أو خدمة يتم بيعها و تقديمها للمستهلك النهائي أو الصناعي في الأسواق المستهدفة ، إلا أن تحديد السعر لهذه السلعة أو الخدمة يخضع لمجموعة من المؤثرات الداخلية و الخارجية المحيطة بعمل المؤسسة المنتجة للسلعة أو الخدمة المقدمة. لذلك يسعى المسير المكلف باتخاذ قرار التسعير في المؤسسة الاقتصادية إلى إتباع سياسة تسعير ناجحة تجمع بين هدف تحقيق الأرباح الذي هو الهدف الأساسي لأي مؤسسة اقتصادية بالإضافة إلى خلق قيمة ذهنية مدركة للمنتج لدى المستهلك و يعزز وضعها التنافسي ، و يضمن استمرار نشاطها و بقائها.

### المطلب الأول : مفاهيم أساسية في التسعير

يختلف مفهوم السعر حسب المنظور التسويقي أو المنظور الاقتصادي ، كما تختلف من وجهة نظر طرفي عملية البيع أو المبادلة و هما المشتري و البائع.

#### 1-تعريف السعر:

للسعر عدة تعاريف أهمها:

##### 1-1-تعريف 1:

(السعر هو كمية النقود اللازمة و التي يستعد المستهلك لمبادلتها بمزيج من خصائص السلعة أو الخدمة المادية و النفسية و الخدمات المرتبطة بها)<sup>1</sup>.

##### 1-2-تعريف 2:

(السعر هو مجموع كل القيم التي يستبدلها المستهلك مقابل فوائد امتلاك أو استخدام المنتج أو الخدمة)<sup>2</sup>.

##### 1-3-تعريف 3:

( السعر هو المقابل النقدي المدفوع للحصول على كمية معينة من السلع أو الخدمات، أو هو مقدار التضحية المادية والمعنوية التي يتحملها الفرد في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة)<sup>3</sup>.

#### 2- مفهوم السعر من وجهة نظر المشتري :

يمثل السعر من وجهة نظر المشتري الثمن الذي يدفعه لسلعة أو خدمة تضحية بقوة شرائية، مقابل الحصول على تلك السلعة أو الخدمة هذا بالنسبة للمشتري الاستهلاكي النهائي.

أما المشتري الصناعي فان السعر يمثل له تكلفة الحصول على المنتجات، ويعتبر السعر كذلك وسيلة وأداة مقارنة بين السلع والخدمات البديلة المنافسة، ومعيارا أساسيا لمقارنة عدة صفقات بالنسبة للمشتري الصناعي

<sup>1</sup> حمد الباشا و آخرون ، مبادئ التسويق الحديث ، دار الصفاء للطباعة و النشر ، عمان ، الأردن ، 2000، ص 60.

<sup>2</sup> محمود جاسم محمد الصميدعي ، استراتيجيات التسويق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 214

<sup>3</sup> عبد السلام أبو قحف : التسويق من وجهة نظر معاصرة ، مطبعة الإشعاع الفنية ، بيروت ، 2001 ، ص 347 .

أو التجاري.

### 3- مفهوم السعر من وجهة نظر البائع :

السعر يعني من وجهة نظر البائع سواء كان منتجا أو وسيطا أنه الوسيلة الأساسية التي يحقق من خلالها عائداً معيناً، كما أنه المحدد الأول للربح ، حيث أن السعر الذي يحدده البائع يحدد الإيراد المتوقع من عملية البيع .

وعليه فإن هناك مفهوم شاملاً متكاملًا بين وجهة نظر المشتري و البائع للسعر ، فنجد أن السعر يتضمن بالإضافة إلى المقابل النقدي للسلعة، الشروط والظروف المصاحبة لعملية التبادل والحصول على هذه السلعة أي أن السعر يمثل القيمة التي يكون المستهلك على استعداد لتحملها مقابل المنفعة التي يحصل عليها من استعمال السلعة أو الخدمة<sup>1</sup>.

### 4- مفهوم السعر من المنظور التسويقي:

من المنظور التسويقي فالعلاقة بين المنفعة و السعر هي التي تحدد القيمة ، حيث كلما زادت مستويات المنفعة المدركة من جانب المشتري بالمقارنة مع السعر الواجب دفعه ، كلما زادت قيمة السلعة أو الخدمة بالنسبة للمشتري و بالتالي زادت درجة استعداده للشراء أو تكراره لعملية الشراء ، ومن ناحية أخرى كلما زاد السعر عن المنفعة المدركة ، كلما انخفضت قيمة السلعة أو الخدمة بالنسبة للمشتري ، و بالتالي تقل احتمالات التبادل حيث يتخلى المشتري عن الشراء أو يؤجل عملية الشراء أو يبحث عن منتج آخر تزيد فيه المنفعة المدركة عن الثمن المطلوب دفعه<sup>2</sup>.

### 5- مفهوم السعر من المنظور الاقتصادي :

يركز الاقتصاديون على مفهوم المنفعة والقيمة في تحديدهم للسعر، فهم يرون أن السعر ما هو إلا القيمة التبادلية للسلعة أو الخدمة معبرا عنها بصورة نقدية ، وهو يمثل قيمة المنتج ويربطون بين القيمة و المنفعة ، فالمنفعة تخلق القيمة والقيمة تقاس عن طريق السعر<sup>3</sup>.

### 6- الأهمية الإستراتيجية للسعر:

تظهر الأهمية الإستراتيجية للسعر في ما يلي :

يهتم المشترون بالسعر بسبب توقعاتهم للفائدة المرجوة من شراء المنتج و في ما سيحقق لهم الإشباع المطلوب ، و لأن موارد المشتريين محدودة فإنه من الضروري أن يخصص المشترون مواردهم بحيث تحقق لهم أقصى منفعة و إشباع ممكنين ، و هل ما تم دفعه يوازي المنفعة المحققة أم لا؟<sup>4</sup>

بالنسبة للمؤسسة تبرز أهمية السعر كونه واحداً من ثلاثة عوامل تؤثر بشكل مباشر على الربح

<sup>1</sup> أمين عبد العزيز حسن : إستراتيجية التسويق في القرن الواحد والعشرين ، دار قباء للنشر ، القاهرة ، 2001 ، ص 209.

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسى ، التسويق المعاصر ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 ، ص 280.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 282.

<sup>4</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، التسويق (مفاهيم معاصرة) ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثانية - 2003 -

وهذه العوامل هي : السعر و حجم المبيعات و التكلفة<sup>1</sup>، فتقديم سعر مرتفع للمنتج قد يؤدي إلى خفض الأرباح من خلال تدهور حصة المؤسسة في السوق ، وكذلك فتقديم منتج بسعر منخفض يؤدي لانخفاض أرباح المؤسسة من خلال انخفاض الربح الحدي ، بحيث تكون درجة تأثر الأرباح بتغير الأسعار مرتبطة بمدى مرونة الطلب، فإذا كان الطلب مرناً فإن تخفيض السعر سوف يؤدي إلى تحقيق ربح أكثر ، أما إذا كان الطلب غير مرناً فإن تخفيض السعر سوف يؤدي إلى تحقيق ربح أقل؛

- للسعر دور أساسي بالنسبة للسلع و الخدمات الجديدة حيث يقبل على شراء السلع الجديدة المبتكرون من المشتريين و الذين يتصفون بصفات ديموغرافية و نفسية متميزة مثل ارتفاع معدلات الدخل المتاحة لهم ، كذلك يكون للسعر دور في مرحلة الانحدار للسلع أو الخدمات بحيث لا يكون هناك إقبال على شرائها بسبب تغير أذواق المشتريين في الأسواق المستهدفة ووجود ماركات سلعية بديلة أقوى و أكثر مرغوبة<sup>2</sup>؛
- للسعر دور رئيسي في عملية التخطيط الاستراتيجي للسلعة أو الخدمة التي قد تواجه منافسة قوية وحادة من طرف سلع أو خدمات منافسة قد تتمتع بمزايا تنافسية أكثر مرغوبة من قبل المستهلكين الحاليين أو المحتملين الذين ينتظرون اللحظة المناسبة للشراء<sup>3</sup>؛
- إن القرارات التسعيرية غالباً ما تحدد بناء على الحالة التنافسية في السوق ، فالمنافسة السعرية تنشأ عندما يواجه المستهلكون صعوبة في التمييز بين خصائص المنتجات المختلفة ، لهذا تلجأ المنظمات في تقديم منتجاتها بأسعار مخفضة بهدف كسب حصة سوقية على حساب المنافسين اعتماداً على السعر<sup>4</sup>؛
- للسعر دور أساسي من خلال التأثير على مشاعر و مواقف المستهلكين باعتباره يمثل قيمة رمزية بالإضافة إلى القيمة أو المقابل المادي الذي يدفعه المشتري مقابل الحصول على الفوائد و المنافع المؤدية إلى إشباع حاجاته و رغباته و أذواقه؛
- بالنسبة لإدارة التسويق تستغرق عملية تطوير المنتجات و تقديمها للسوق وقتاً طويلاً ، كما تستغرق عملية وضع خطة ترويجية مناسبة و الاتفاق مع الوسطاء لتوزيع المنتج وقتاً أطول ، و في الغالب فإن السعر هو العنصر الوحيد الذي يمكن تغييره و تعديله بسرعة استجابة أما لتغيرات الطلب أو كرد فعل على المنافسين<sup>5</sup> .

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، تطوير المنتجات و تسعيرها ، دار اليازوري للطباعة و النشر ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص 114.

<sup>2</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004 ، ص 20.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 18.

<sup>4</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 260.

<sup>5</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر ، مرجع سابق ، ص 19.

## 7- تأثير السعر على عناصر المزيج التسويقي

يمثل السعر احد عناصر المزيج التسويقي ، و لكي تتمكن المنظمة من وضع برنامج تسويقي متكامل يحقق لها أهدافها الإستراتيجية ، يجب أن يكون هناك انسجام و تنسيق بين السعر و المنتج و الترويج و التوزيع بحيث يمكن للمؤسسة استخدام السعر كسلاح تكتيكي من اجل دعم و إنجاح الاستراتيجيات التسويقية و تحقيق إيرادات جيدة للمنظمة<sup>1</sup> .

### 7-1- علاقة السعر بباقي عناصر المزيج التسويقي :

يمكن اعتبار السعر العنصر الأكثر مرونة و أهمية في رسم معالم إستراتيجية التسويق ، و الأكثر تأثيرا على العناصر الأخرى للمزيج التسويقي ، لأنه العنصر الوحيد الذي يمكن تغييره بسرعة للاستجابة للتغير في الطلب أو المنافسة.

### 7-2- علاقة السعر بالمنتج :

هناك علاقة ارتباط قوية بين السعر و المنتج كما يلي :

يعد السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي من خلال انه يلعب دور أساسي بالنسبة للمنتج أو الخدمة المقدمة خصوصا في مرحلة التقديم ، حيث يتدرج السعر مع تدرج المنتج خلال مراحل دورة حياته المختلفة ، أي في كل مرحلة لها سعر يلائمها و الذي يتطلب إعادة التقييم المستمر و المتابعة الدائمة لأسعار المنتجات؛

هناك ارتباط قوي بين السعر و درجة جودة المنتج و موقعه التنافسي في السوق ، فإدراك الزبائن للمنتج تتأثر بسعره تماما كما تتأثر بخصائصه و منافعه فالسعر المرتفع يعطي انطباعا لدى الزبون بان المنتج ذو جودة عالية؛

إمكانية وضع أسعار مختلفة في خط منتجات أي وضع أسعار مختلفة لمنتجات ذات أنماط مختلفة.

### 7-3- علاقة السعر بالترويج :

قد يستعمل السعر كبديل عن استخدام الترويج المكثف الذي قد تنفق عليه المؤسسة مبالغ كبيرة للإعلان عن منتجاتها وإخراجها بالشكل اللائق الذي يخدم تسويقها بشكل ناجح و يؤدي إلى الترويج لعلامتها التجارية ، وخاصة في أوقات الكساد والرواج.

### 7-4- علاقة السعر بالتوزيع:

يرتبط السعر بالتوزيع بشكل كبير و لجميع المؤسسات ، بل إن 40% تقريبا من سعر المنتج و ما يدفعه المستهلكون تعزى لتكاليف التوزيع و تكاليف النقل و التخزين و هوامش الربح للوسطاء و تجار الجملة والتجزئة.

إن دراسة تكاليف القنوات التوزيعية تؤثر بشكل كبير على قبول المستهلك لسعر المنتج و قد يرفض شراء

<sup>1</sup> محمود جاسم الصميدعي ، ردينة عثمان يوسف ، الأساليب الكمية في التسويق ، دار المناهج للنشر، عمان ، 2001 ، ، ص 165.

المنتج بسبب التكاليف العالية التي تفرضها القنوات التوزيعية<sup>1</sup>.

## 8- موقع السعر في المزيج التسويقي :

يلاحظ كوتلر أن السعر يختلف عن عناصر المزيج التسويقي الأخرى من حيث أنه الوحيد بين العناصر الأربعة الذي يدر عائداً ، في حين أن العناصر الأخرى ( المنتج - الترويج - التوزيع ) تتمخض عنها تكاليف ، و حيث أن السعر هو المدر للعائد فمن الواضح أن المسوقين يعطون أهمية بالغة لاختياره و تحديده على نحو مناسب ، و هذا يعني محاولة تحديد الأسعار بالشكل الذي يسمح بتميز و بروز المنتج<sup>2</sup>.

لقد تدرجت أهمية السعر ضمن المزيج التسويقي للمؤسسات حيث تشير الدراسات إلى انه حتى عام 1950 كان للسعر و بصورة عامة تأثير كبير على الاعتبارات المتعلقة بسلوك المشتري عند اختيار و شراء المنتج و بعدها إلى غاية 1960 و مع زيادة حدة المنافسة في العالم الثالث تحول الاهتمام أكثر نحو وسائل أخرى للتأثير على سلوك المستهلك منها ما يتعلق بالمنتج ، الإعلان ، التعبئة و التغليف ، قنوات التوزيع ، خدمات ما بعد البيع ، و مع فترة ما بعد 1980 عادت أهمية السعر و بشكل بارز خاصة مع انخفاض الطلب الحقيقي للأفراد في دول العالم الثالث ، حتى عد السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي ، حيث اعتبر العنصر الثاني فيه بعد المنتج<sup>3</sup>.

## 9- قرارات التسعير في المؤسسة الاقتصادية:

تعتبر قرارات التسعير قرارات هامة و حساسة في مجال التسويق خاصة في حالة طرح و تقديم منتجات و خدمات جديدة في السوق ، أو إجراء أي تعديلات على الأسعار بالزيادة أو التخفيض و هذا نظرا لان هذه القرارات تؤثر بشكل مباشر على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة و على مستقبلها .

### 9-1- مفهوم عملية التسعير :

#### 9-1-1-تعريف 1 :

يعرف التسعير على انه قرار وضع الأسعار و الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تدخل في مفهوم السعر ، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف و الحصول على أرباح من جانب ، و وضع أسعار رخيصة لاجتذاب الزبائن من جانب آخر ، كما انه لا يمثل طريقة لتغطية تكاليف التشغيل و إحداث غطاء ايجابي فحسب ، بل انه إستراتيجية تسويق كبيرة أيضا و عليه يجب أن يؤخذ كل البرنامج التسويقي بعين الاعتبار خلال عملية التسعير<sup>4</sup>.

#### 9-1-2-تعريف 2 :

يعرف التسعير على انه " نشاط من خلاله تترجم القيمة الاشباعية للسلع أو الخدمات المعروضة في وقت

<sup>1</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 259.

<sup>2</sup> جوزيف بويت ، جيمي بويت : ما يقولونه الأساتذة عن التسويق ، مكتبة جرير ، المملكة العربية السعودية ، 2005 ، ص 30.

<sup>3</sup> ثامر البكري ، التسويق ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 170.

<sup>4</sup> ثامر البكري ، تسويق الخدمات الصحية ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 261.



و مكان معينين إلى قيمة نقدية وفقا للعملية المتداولة في المجتمع<sup>1</sup>.

## 9-2- الاعتبارات الأساسية لقرارات التسعير :

ينبغي على إدارة المؤسسة عند اتخاذ قرارات التسعير أن تدرك البعد الاستراتيجي لمثل هذه القرارات، وأن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي<sup>2</sup> :

- عند صياغة قرارات التسعير المتخذة يجب أن تغطي كافة الأهداف و الاستراتيجيات المحددة مسبقا من قبل الإدارة العليا للشركة؛
- ارتباط القرارات السعرية المرتبطة بالعناصر الأخرى للمزيج التسويقي انطلاقا من نظرية النظم و التأكيد على صيغ التفاهم المتبادل بينهما؛
- الأخذ بعين الاعتبار و عدم تجاهل العناصر التنافسية غير السعرية عند اتخاذ قرارات التسعير ؛
- القرارات السعرية المتخذة يجب أن لا تتعامل مع حالات التأكد فقط كأساس وحيد في تلك القرارات بل يجب أن تخطط و تأخذ بعين الاعتبار حالات عدم التأكد ؛
- القرارات السعرية يجب أن لا تأخذ صياغتها الروتينية كعملية حسابية فقط بل يجب أن تأخذ بعدها الاستراتيجي بالتشاور و التفاعل مع الأقسام و الجهات ذات العلاقة بتقديم المنتج بشكله النهائي.

## 9-3- مسؤولية عملية التسعير :

إن المؤسسات تستعمل طرقا مختلفة لتسعير منتجاتها ، فعلى سبيل المثال الشركات الصغيرة تضع أسعارها من طرف شخص واحد و هو المدير أو الرئيس ، لكن الشركات الكبيرة و الضخمة تقوم بذلك بشكل جماعي ، عن طريق التشاور و المشاركة بين رؤساء خطوط الإنتاج و مدراء أقسام المالية و المشتريات و التسويق .

و بشكل عام لا بد أن تتوفر لدى القائمين على عملية التسعير مهارات كافية حول مسائل التكلفة بجوانبها المتنوعة، بالإضافة إلى خبرات كافية في مجال التسويق ، و ذلك لارتباط عملية تسعير السلع و الخدمات بشكل مباشر بقضايا المحاسبة و التسويق .

و لهذا فان مسؤولية التسعير تضع على المسؤولين مهمة وضع عمليات التخطيط و تحديد الأهداف الخاصة بالإستراتيجية التسويقية ، بالإضافة إلى إجراء عملية التنظيم و تحديد المسؤوليات و الواجبات و المهام للأفراد أو الجهات المسؤولة عن وضع الاستراتيجيات التسعيرية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عاشور نعيم العبد ، عودة رشيد نمره ، مبادئ التسويق ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 57.

<sup>2</sup> ثامر البكري ، التسويق ، مرجع سابق ، ص 170.

<sup>3</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر ، مرجع سابق ، ص 43.

#### 9-4- مصادر تحديد الأسعار :

تحدد الأسعار في أسواق السلع و الخدمات حسب الظروف القانونية و الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة كما يلي<sup>1</sup>:

#### 9-4-1-أسعار تحدد بواسطة الإدارة :

في هذه الحالة تكون للإدارة الحرية في اختيار الأسعار المناسبة لسلع المشروع دون التدخل من أي هيئات خارجية فقد تحدد الإدارة الأسعار بواسطة أسعار المنافسين أو باحتساب تكاليف الإنتاج أو أي طريقة أخرى تراها مناسبة لأهداف المشروع

#### 9-4-2-أسعار تحدد بواسطة تعامل قوى العرض و الطلب في السوق :

و في هذه الحالة تعتبر القوى الكلية للعرض و الطلب في السوق هي المسؤولة عن تحديد الأسعار السائدة و يرى ذلك بوضوح في أسعار السلع الزراعية و ليس للفرد أو المشروع أي تأثير على مستوى هذه الأسعار.

#### 9-4-3-أسعار تحدد بواسطة الهيئات الحكومية :

في هذه الحالة قد تتدخل الهيئات الحكومية بغرض حماية المستهلك أو لأغراض توفير السلع الهامة له بتسعير بعض السلع و تلزم الهيئات الحكومية المؤسسات بالتزام هذه الأسعار و ضرورة التقيد بها.

#### 9-5- دور البيانات و المعلومات في اتخاذ قرارات التسعير :

تمثل البحوث و الدراسات حجر الأساس لوضع الاستراتيجيات التسويقية لمختلف المؤسسات خصوصا ما يتعلق منها بجانب التسعير و الذي يتطلب رعاية فائقة لضمان تسويق منتجات المؤسسة بنجاح.

إن عملية وضع سياسات و استراتيجيات التسعير محليا و خارجيا يتطلب بيانات و معلومات وافية و دقيقة و ذلك بهدف مساعدة متخذي القرارات التسعيرية في المؤسسات المعنية على اتخاذ تلك القرارات التسعيرية الأكثر ملائمة لأوضاع المؤسسة المعنية بعملية التسعير بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة لها في الأسواق المستهدفة من جهة بالإضافة إلى مراعاة القدرات الشرائية للمستهلكين من جهة أخرى.

#### المطلب الثاني: أهداف التسعير

تستخدم المؤسسات الأسعار كأداة لتحقيق مجموعة من الأهداف ، بحيث يتم تحديد هذه الأهداف حسب إمكانيات المؤسسة الداخلية و ظروف السوق و المنافسة المحيطة بها ، بحيث تكون هذه الأهداف واضحة ومحددة ، و قد تكون متداخلة و مكملة لبعضها البعض و هي تتدرج ضمن الأهداف العامة للمنظمة<sup>2</sup>.

يمكن تحديد أهداف عامة و رئيسية لأي سياسة تسعير في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تتدرج تحتها عدة أهداف فرعية كما يلي:

<sup>1</sup> أحمد شاكر العسكري : التسويق الصناعي مدخل استراتيجي ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 125.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلق ، مرجع سابق ، ص 118.

## 1- الأهداف الموجهة للربحية:

و هي أهداف تكون في العادة محددة بشكل دقيق و قابلة للقياس بالمقارنة مع الأهداف السعرية الأخرى و يعتبر تحقيق الربح من الأهداف الأساسية التي تسعى كل المؤسسات للعمل على انجازها و ذلك بهدف ضمان استمرار نشاطها.

يمكن تصنيف الأهداف الموجهة بغرض الربح كما يلي :

### 1-1- تعظيم الربح :

تعظيم الربح يعني وضع الأسعار التي يمكنها تحقيق أقصى فرق بين الإيراد الكلي و التكاليف الكلية ، و يلاحظ أن هدف تعظيم الربح لا يعني دائما تحديد أسعار مرتفعة و غير عادلة ، حيث نجد أن كلا من الأسعار و الأرباح يعتمد على نوع البيئة التنافسية التي تواجهها المؤسسة ، مثل وجودها في وضع احتكار تام، أو وجودها في موقف تنافسي بدرجة اكبر.

و من زاوية أخرى فان فكرة تعظيم الربح تخدم و تصب في مصلحة طرف واحد فقط هم ملاك المؤسسة مما يعني تجاهل مصالح بقية الأطراف التي ترتبط بعلاقات مؤثرة مع الشركة مثل : المستهلكين والموردين و الموزعين و غيرها من الأطراف الأخرى<sup>1</sup>.

### 1-2- الأرباح المرضية:

الأرباح المرضية هي عبارة عن ذلك المستوى المعقول أو المناسب من الأرباح ، فبدلا من التركيز على تعظيم الأرباح تسعى العديد من المؤسسات إلى تحقيق مستوى معين من الأرباح يكون مرضيا للملاك في الوقت الذي لا يخل فيه بتحقيق أهداف و مصالح الأطراف الأخرى التي يتم التعامل معها<sup>2</sup>.

### 1-3- تحقيق معدل عائد مخطط على الاستثمار:

يمكن معدل العائد على الاستثمار من قياس الفعالية الكلية للإدارة في تحقيق أو توليد الأرباح من خلال الأصول المتاحة لديها ، و بالتالي كلما ارتفع معدل العائد الذي تحققه المؤسسة على استثماراتها كلما كان ذلك مؤشرا لفعالية الإدارة في استخدام الأصول المملوكة أو المتاحة للمؤسسة ، و تستخدم العديد من المؤسسات مثل شركة " جنرال موتورز " معدل العائد المخطط على الاستثمار كهدف رئيسي لها في تسعير منتجاتها<sup>3</sup>.

### 1-4- تحقيق معدل عائد مخطط على المبيعات:

إن هذا الأسلوب يتميز بسهولة التطبيق لارتباطه بكمية المبيعات المتوقعة و تكاليف هذه المبيعات و النسبة التي تريد المؤسسة تحقيقها كهامش ربح مناسب، بحيث يمكن أن يكون هامش الربح موحدا لجميع السلع والخدمات المباعة من طرف المؤسسة ، و قد يتم تخصيص هامش ربحي محدد لكل نوع من أنواع السلع أو الخدمات ، بحيث تتمكن المؤسسة في النهاية من تحقيق الهدف التسعيري النهائي لمجموع مبيعاتها.

<sup>1</sup> علاء الغرباوي ، محمد عبد العظيم ،إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 186.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 187.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 188.

و هكذا تستطيع المؤسسة أن تتكيف مع أوضاع السوق على ضوء المتغيرات و الظروف الاقتصادية السائدة التي تواجه كل سلعة من المزيج السلعي للمؤسسة<sup>1</sup>.

#### 1-5- تحقيق معدل عائد مخطط على التكلفة:

و هو أسلوب يعتمد بشكل كامل على حساب تكلفة الوحدة المنتجة بشكل دقيق لكل نوع من أنواع السلع والخدمات المقدمة، بحيث يتم تحديد سعر بيع يضمن تغطية التكاليف و تحقيق ربح مستهدف يحسب على أساس نسبة مئوية من التكاليف المستهلكة في إنتاج و بيع السلعة أو الخدمة المباعة. هذا الأسلوب يعتبر عادلا من الناحية العملية لان المؤسسة تقوم باحتساب الأرباح حسب درجة التكلفة التي تتحملها ، فكلما زادت التكلفة كلما ارتفع السعر و العكس صحيح.

و في هذه الحالة قد تبقى نسبة الربح ثابتة و قد تتغير حسب مستوى التكلفة بحيث إذا ارتفعت التكلفة لظروف معينة مثل : ارتفاع الأجور أو أسعار المواد الأولية.... الخ ، يتوجب على المؤسسة رفع أسعار البيع للمحافظة على نسبة الربح ثابتة ، مما قد يفقدها جزء من حصتها في السوق ، أو يؤدي إلى تراجع حجم مبيعاتها.

يمكن للمؤسسة تطبيق معدل عائد على التكلفة موحد بالنسبة لجميع أنواع السلع و الخدمات المباعة و يمكن أيضا تطبيق معدل عائد خاص بكل نوع حسب ظروف السوق و الطلب و المنافسة.

#### 1-6- معدل العائد على صافي حقوق الملكية:

من الأساليب المستخدمة في حساب الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الحديثة خصوصا في الشركات الجماعية مثل شركات الأسهم ، هو تحديد معدل عائد على رأس المال المستخدم من طرف المؤسسة و المقدم من طرف الشركاء أو المساهمين، و يصطلح عليه بـ : " معدل العائد على السهم " ، و يتحقق ذلك من خلال تحديد أسعار بيع معينة للسلع و الخدمات المقدمة تضمن تحقيق العائد المستهدف.

و يخضع هذا الأسلوب لظروف السوق و المنافسة و درجة المخاطرة في استثمار الأموال و التي تختلف حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة ، فقد يختلف هذا المعدل من قطاع إلى آخر ، فنجد مرتفعاً مثلاً في القطاع الصناعي أو الخدمي ، بينما يكون منخفضاً في القطاع التجاري باعتباره أقل تعقيداً و أقل خطورة من باقي القطاعات الأخرى.

#### 2- الأهداف الموجهة نحو النمو و رفع حجم المبيعات :

إن الأهداف الموجهة بغرض رفع مستوى الطلب و زيادة حجم المبيعات تسعى إلى وضع الأسعار على أساس نوع استجابة المستهلك ، أي يصبح هدف المنظمة هو إعداد منحى الطلب لعلامة المنتج ( العلاقة بين المنتج و الجودة ) و ذلك من خلال دراسة استجابات المستهلكين للأسعار من خلال اختبارات السوق ، ولذلك فإن تعظيم الأرباح يمكن أن يتحقق من خلال تقديم المنتج بسعر منخفض ، أو تقديم أصناف مختلفة من نفس المنتج بخصائص مختلفة و بأسعار مختلفة تتفق و القدرة الشرائية متفاوتة بين المستهلكين.

<sup>1</sup> بشير عباس العلاق ، التسويق الحديث ، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع ، بنغازي ، ليبيا ، 1996 ، ص 220.

يمكن تحديد أهداف التسعير ذات التوجه بالمبيعات على أساس حصة السوق أو على أساس تعظيم المبيعات كما يلي:

## **2-1- زيادة كمية الوحدات المباعة :**

بمعنى تحقيق حجم كبير من المبيعات و هنا فان الزيادة في حجم المبيعات يؤدي إلى الزيادة في حجم الأرباح المحققة ، كما يؤدي إلى زيادة معدل دوران المخزون و تخفيض تكاليف الحفظ و التخزين ، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق تخفيض السعر بإتباع سياسة التغلغل في السوق ،ولهذه الطريقة عدة مزايا نوجزها في ما يلي :

إن زيادة الكميات المباعة سيؤدي إلى انخفاض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة ، و هي تلك التكاليف التي تتأثر بعدد الوحدات المنتجة؛

تمكن المؤسسة من الاستفادة من مزايا منحنى الخبرة انطلاقا من انخفاض التكلفة و زيادة خبرة العامل في إنتاج كميات اكبر من نفس السلعة ؛

إن هدف زيادة كمية المبيعات يتجاهل في بعض الأحيان بعض الأهداف و الاعتبارات الأخرى مثل الأرباح و المنافسة و البيئة التسويقية التي تعمل في ظلها المؤسسة .

## **2-2 - زيادة التدفق النقدي للوحدات المباعة:**

يكون التركيز هنا على زيادة الإيرادات المتحققة من المبيعات و لكنه يختلف مع سابقه بان التركيز ليس على الكمية و إنما على زيادة القيمة النقدية المتحققة من هذه المبيعات ، و بالتالي قد يكون التركيز على زيادة السعر بهدف خلق انطباع مميز للسلع التي تنتجها المؤسسة و توجيه هذه السلع نحو فئة سوقية معينة ومحددة تكون رغبة و قادرة على دفع أسعار أعلى مقابل حصولها على السلعة بسميزات فريدة <sup>1</sup>.

## **2-3- تعظيم الحصة السوقية :**

الحصة السوقية هي عبارة عن نسبة مبيعات المنتج الخاص بالمؤسسة إلى إجمالي مبيعات هذا المنتج في السوق من طرف جميع الشركات المنافسة ، و يمكن التعبير عن هذه المبيعات في صورة عدد الوحدات المباعة أو في شكل القيمة النقدية للوحدات المباعة .

و تعتقد الكثير من الشركات بان تدعيم أو زيادة الحصة السوقية لها يمثل مؤشرا لفعالية المزيج التسويقي الذي تعتمد عليه ، حيث ترى أن الشركات التي تمتلك اكبر حصة سوقية تستطيع أن تحقق اكبر قدر من الأرباح ، كما يكون لها قدرة اكبر على الاستفادة من وفورات ( اقتصاديات) الحجم الكبير ، ليس هذا فحسب بل يكون لها أيضا قوة و سيطرة اكبر على الأسواق التي تعمل فيها .

## **2-4- تعظيم عدد الزبائن :**

يكون التركيز هنا على ولاء اكبر عدد ممكن من الزبائن و العملاء و بالتالي تعظيم حصة المؤسسة من الزبائن و ذلك باكتساب عملاء جدد و خاصة الزبائن المهمين و الدائمين و ذلك من خلال استقطابهم بتقديم

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلق ، مرجع سابق ، ص 125.

امتيازات تجارية .

إن التوجه لزيادة زبائن المؤسسة يؤدي إلى تعزيز مكانتها التنافسية مع باقي المؤسسات الأخرى كما يؤدي إلى بناء علاقة ثقة متبادلة بينها وبين عملائها وفق شعار " منكم الثقة و منا الوفاء " ، مما ينتج عنه بالتأكيد زيادة حجم مبيعات المؤسسة من الناحية الكمية و النقدية .

## **2-5-تعظيم عدد الموزعين و نقاط البيع :**

تعمل بعض المؤسسات على زيادة حجم مبيعاتها من خلال رسم إستراتيجية تسويقية تعتمد بالأساس إلى وصول المنتج إلى اكبر منطقة جغرافية ممكنة و ذلك بالاعتماد على فتح نقاط بيع جديدة و زيادة عدد الوكلاء المعتمدين و الموزعين ، بحيث تتمكن المؤسسة من بيع اكبر كمية ممكنة من منتجاتها للزبائن ، كما تساهم هذه الطريقة في تخفيض تكاليف الحفظ و التخزين الخاصة بالمنتجات ، بحيث تعمل المؤسسة على ضمان هامش ربح صافي و أكيد لجميع الموزعين المعتمدين ، كما تضمن المؤسسة الوقوف إلى جانب هؤلاء الموزعين في حالات الأزمات أو الحالات الاستثنائية كحالات الكساد...الخ.

## **2-6-زيادة الانتفاع من الطاقات المتاحة:**

يمكن للمؤسسة زيادة حجم مبيعاتها في مختلف الأسواق من خلال الاستغلال الأمثل و الكامل لجميع طاقاتها الإنتاجية المتاحة بحيث يؤدي هذا إلى حالة التشغيل الاقتصادي التام لجميع موارد و إمكانيات المؤسسة و يساهم بشكل كبير في تخفيض التكاليف للوحدة المنتجة من خلال توزيع التكاليف الإنتاجية و التسويقية على اكبر كمية من الوحدات.

## **2-7-إحلال و مركزة المنتج:**

تسعى أي مؤسسة إلى دعم مركزها التنافسي لمنتجاتها و علامتها التجارية مع باقي المؤسسات الأخرى المنافسة و ذلك من خلال خلق انطباع جيد لدى المستهلك حول منتج المؤسسة و رسم صورة ذهنية إدراكية لحجم المنافع المحققة من خلال استعمال المنتج مقارنة بالسعر المدفوع من طرفه ، مما يجعل الزبون يقبل على شراء المنتج بالسعر المحدد من طرف المؤسسة.

## **3- أهداف أخرى:**

توجد أهداف أخرى تسعى إلى تحقيقها بعض المؤسسات انطلاقا من الأهداف الإستراتيجية الخاصة بكل مؤسسة و الأخذ بعين الاعتبار لبعض الظروف و الأوضاع الخاصة التي قد تمر بها أي مؤسسة اقتصادية ، و من بين هذه الأهداف ما يلي :

### **3-1-أهداف البقاء و الاستمرار:**

تسعى منظمات الأعمال قاطبة إلى ضمان البقاء و الاستمرار، على أمل تحقيق مستويات نمو في المستقبل أو مجرد الاكتفاء بحصتها في السوق و المحافظة عليها في عدد من الظروف و الحالات مثل المنافسة الحادة أو وجود أوضاع اقتصادية طارئة..

و المفروض أن تعمل المنظمة في كافة الاتجاهات لتصحيح أوضاعها الاستثنائية من خلال تطبيق سياسات إنتاجية و تسويقية فاعلة ، و أن لا تكتفي المنظمة بهدف البقاء أو الركون إلى السكون ، أما إذا كانت الأوضاع السيئة خارج إرادتها و سيطرتها فان من مسؤولية الدولة معالجة الأوضاع بحكمة و روية كي لا تشهر الشركات إفلاسها و يتأثر الاقتصاد سلبا<sup>1</sup>.

### 3-2- أهداف المحافظة على الوضع الراهن و الاستقرار :

بالنسبة لهذا النوع من المنظمات فان المحافظة على الوضع الراهن كهدف سعري هو أفضل الخيارات المتاحة لديها ، ففي هذه الحالة تقوم المنظمة بتسعير منتجاتها في ضوء الأسعار القريبة أو المساوية لأسعار المنافسين ، لكن ليس اقل منها بشكل ملحوظ ، و هنا تكون المنظمة تابعة لمنظمات أخرى "قائدة" ، لأنها تحاول تقليد الآخرين ، فهي تتبع سياسة تسعيرية دفاعية و ليست هجومية ينبغي عدم إتباعها على المدى الطويل .

يمكن أن تصلح هذه السياسة التسعيرية في عدد من الحالات و الظروف مثلا :

- في حالة عدم الرغبة في التورط في مواجهات مباشرة مع المنافسين و تجنب الحروب السعرية؛
- عندما تكون الأسعار و السوق الكلية مستقرة نسبيا و عندما تكون فرص النمو ضعيفة أو معدومة،
- فتتبع المنظمة عندها بالمحافظة على ولاء عملائها الحاليين و المحافظة على حصتها السوقية؛
- عندما تكون السلع نمطية إلى حد كبير ، بحيث يصعب تمييز أي منها بخصائص مميزة<sup>2</sup>.

### 3-3- ضمان استمرار التدفقات النقدية :

يرتبط هذا الهدف بظروف الاستثمار في ظل المخاطر المالية المرتفعة و الظروف الاقتصادية المتقلبة ، بحيث تسعى المؤسسات إلى ضمان تحصيل التدفقات النقدية بشكل مستمر دون انقطاع ، و يقصد بالتدفقات النقدية هنا ، السيولة المالية التي تدخل إلى خزينة المؤسسة من خلال المبيعات و ذلك بغرض دفع المصاريف المختلفة و تسديد الالتزامات المالية للمؤسسة و تجنب خطر الإفلاس أو أزمات السيولة الحادة. و لهذا تقوم المؤسسات بتحديد أسعار منتجاتها من اجل استعادة اكبر قدر ممكن من التكاليف الرأسمالية التي أنفقتها في سبيل إنتاج هذه السلع و الخدمات و في أسرع وقت ممكن .

### 3-4- المحافظة على مستوى عال من الجودة:

تختلف هذه الأهداف عن الأهداف السابقة و المتعلقة بالمبيعات و الربحية و النمو من حيث عدم قابليتها للقياس الكمي و التعبير عنها بأساليب وصفية غير كمية مثل أساليب قياس الميول و الاتجاهات. و تلجأ الشركات في الغالب إلى هذا الأسلوب عندما تكون السلع و الخدمات التابعة لها "قائدة" في مجال

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 125.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 127.

الجودة و الإتقان ، و غالبا ما تكون أسعار مثل هذه السلع عالية لتغطية تكاليف البحث و التطوير و التي تكون عادة مرتفعة ، و أيضا لمواجهة تكاليف الإنتاج المرتفعة بحكم جودة المنتج و درجة إتقانه و نوعية المواد الداخلة في إنتاجه، و أيضا المحافظة على منزلة مميزة للسلعة أو الخدمة في أذهان العملاء ، وتكريس الانطباع بان السلعة أو الخدمة الجيدة يكون سعرها مرتفعا .

إن هذه السياسة التسعيرية تلائم بالدرجة الأساس شركة العلامات التجارية المشهورة و شركات صناعة منتجات الوجهة<sup>1</sup>.

### 3-5- الأهداف الاجتماعية :

تجسد هذه الأهداف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية تجاه المجتمع وعليها الوفاء بها من خلال مراعاة احتياجات المجتمع و تلبية متطلباته ومراعاة أذواقه المختلفة ، وذلك بتقديم منتجات آمنة و صحية ولا تتعارض مع القيم و التقاليد الاجتماعية السائدة في المجتمع و بأسعار معقولة ، يضاف إلى ذلك أن توظيف المؤسسة لإعداد معتبرة من العمال يساهم في تخفيف حدة البطالة داخل المجتمع ، كما أن رعاية و تمويل النوادي الرياضية و الثقافية و تمويل الجمعيات الخيرية يعتبر جزء من المسؤولية الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة.

### 3-6- أهداف تسعيرية أخرى :

قد تستخدم المؤسسة السعر لتحقيق أهداف أخرى نذكر منها<sup>2</sup>:

- وضع أسعار منخفضة لمنع المنافسين من الدخول إلى السوق ؛
- وضع أسعار مساوية لأسعار المنافسين للحفاظ على استقرار السوق ؛
- الحفاظ على دعم وولاء الوسطاء و أعضاء قنوات التوزيع أو تجنب تدخل الحكومة؛
- الترويج للسلعة من خلال استعمال (سعر النداء) لخلق إثارة حول السلعة وجذب انتباه العملاء.

### المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في سياسة التسعير

يعتبر قرار التسعير الخاص بالسلع و الخدمات التي تقدمها المؤسسة من أكثر القرارات التي تواجه الإدارة صعوبة و أهمية ، كون هذا القرار يتأثر بالعديد من العوامل المختلفة التي تساهم في توجيه مسار هذا القرار نحو وجهة معينة بحيث يشمل العوامل الخارجية التي لا تملك الإدارة السيطرة عليها غالبا و إنما تحاول استغلالها لصالحها ما أمكنها ذلك بالإضافة إلى العوامل الداخلية الخاصة بالمؤسسة و على رأسها عامل التكاليف الذي يعتبر الركن الأساسي الذي تبنى عليه كل قرارات التسعير لان سعر البيع في النهاية لا بد أن يكون كافيا لتغطية إجمالي التكاليف و تحقيق ربح معين.

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 128.

<sup>2</sup>Yves Chirouze : Le Marketing , Tome 2 ,Groupe Liaisons, paris , 4<sup>ème</sup> édition, 1991 ,p 27.



## 1- العوامل الداخلية :

و هي عوامل تتشا داخل المؤسسة و يمكن السيطرة عليها و توجيهها بشكل اكبر نسبيا و تشمل ما يلي :

### 1-1- الأهداف العامة و التسويقية للمؤسسة :

قبل تحديد السعر يتطلب من المنظمات الإنتاجية أو الخدمية وضع إستراتيجية تسويقية خاصة بالمنتج تمكنها من انتقاء السوق المستهدفة بعناية فائقة و كذلك تثبيت إستراتيجية المزيج التسويقي الذي يعد السعر احد عناصرها الأساسية.

و ترى المنظمات اليوم أن رسالتها الأساسية هي تقديم قيمة لعملائها و أن التسويق في المنظمة أو في مجال أعمال معين هو المسؤول عن توصيل هذه القيمة للمستهلك.

إن مجموعة الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها تعكس أدائها التسويقي و مدى نجاحها أو فشلها في تحقيق كل منها ، فهي تشمل الأهداف الكمية كالمبيعات و الربحية و الأهداف غير الكمية مثل الانطباعات الذهنية ورضا العميل ، كذلك فهي تجمع بين الأهداف طويلة المدى لتكوين انطباعات ايجابية عن المنشأة لدى عملائها ، و القصيرة المدى لتحقيق حجم معين من المبيعات خلال فترة زمنية محددة .

إن التركيز على الأهداف طويلة الأجل والمتعلقة بالمنافسة و المركز المتميز للشركة في السوق و القدرة على جذب العملاء الجدد بجانب ضمان الإبقاء عليهم ، هي مفتاح النجاح كما يتضح ذلك من تجربة الشركات اليابانية الناجحة و التي ركزت على الأهداف الخاصة بالنمو أكثر من تحقيق الأرباح في الأجل القصير، وذلك من خلال العمل على زيادة حجم المبيعات بشكل أسرع من أي منافس في السوق و يتم وضع الأسعار في مستويات مصممة من اجل تحقيق حصة السوق المستهدفة ثم تجهيز نظم التسويق الفعالة لاحتياجات السوق عندما تتميز المنافسة بالشدة و الخطورة و ذلك بغض النظر عن التكلفة في الأجل القصير <sup>1</sup>.

### 1-2- إستراتيجية المزيج التسويقي :

إن السعر هو العنصر الوحيد من عناصر المزيج التسويقي الذي يمكن أن تستخدمه المنظمات لتحقيق أهدافها التسويقية ، و على هذا الأساس يتوجب أن يكون هناك تنسيق على مستوى عال للسعر ، مع تصميم الخدمة أو المنتج ، و منافذ التوزيع ، و قرارات الترويج لترسيخ البرنامج التسويقي بشكل متين و فعال.

إن عناصر المزيج التسويقي تستخدم كسلاح تكتيكي من أجل دعم و إنجاح الاستراتيجيات التسويقية ، فالقرارات الناتجة عن المزيج التسويقي تؤثر على القرارات السعرية ، و لذلك لا بد من التكامل ما بين القرارات السعرية واستخدام عناصر المزيج التسويقي .

إن القرارات الخاصة بعناصر المزيج التسويقي يتوجب أن تؤخذ سوية بعين الاعتبار عندما ترغب المنظمة بتطوير برنامجها التسويقي ، لأنه لا يمكن الفصل إطلاقا بين هذه العناصر المتداخلة ، فإذا تم طرح المنتج دون الأخذ بعين الاعتبار العناصر التسعيرية ، و بعدها تم اتخاذ القرارات حول الجودة و الترويج و التوزيع فان هذه العناصر سوف تؤثر بقوة على السعر ، أما إذا كان السعر عنصرا حاسما فان قرارات

<sup>1</sup> علاء الغرباوي ،محمد عبد العظيم ،إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 12.

التسعير سوف تؤثر بقوة على عناصر المزيج التسويقي الأخرى ، و على هذا الأساس يتوجب على المسوقين أن يقدموا منافع أفضل للمستهلك لقاء دفعه ثمن ( قيمة ) المنتج أو الخدمات التي يحصل عليها<sup>1</sup>.

### 1-3- التكاليف :

إن تحديد التكاليف يمثل العامل الأساسي المؤثر على قرارات التسعير و هي تعد الأرضية الصلبة التي تحددها المنظمة لمنتجاتها أو خدماتها ، علما بأن التكلفة تمثل الحد الأدنى للأسعار الخاصة بالسلع والخدمات المقدمة ، و لذلك يتوجب أن يغطي السعر المحدد كل تكاليف الإنتاج و التوزيع ، إضافة إلى تغطية هذه التكاليف فإن المنظمة تأمل أن يحقق لها السعر المطبق عائدا معقولا على رأس المال المستثمر ، فضلا عن ذلك فإن تكاليف المنظمة يمكن أن تكون عاملا هاما في إستراتيجيتها السعيرية المطبقة.

إن تخفيض التكاليف لا يعني دائما إتباع أسعار منخفضة بل توجد بعض الشركات بتكاليفها المنخفضة تحافظ على أسعارها التنافسية و تحقق عائدا معقولا بل عاليا على الاستثمار<sup>2</sup>.

### 1-4- درجة تميز المنتج :

كلما كانت منتجات المؤسسة متميزة عن منتجات المنافسين الآخرين ، كلما كانت أكثر حرية في تحديد أسعارها ، فالشركة التي تتميز باسم تجاري معروف في السوق المستهدفة و التي تتميز منتجاتها بخصائص فريدة في الأداء و الجودة عادة ما تكون أسعارها مرتفعة مقارنة بمنافسيها مقابل هذه الخصائص ، أي أن شهرة الشركة في السوق وحدها قادرة على أن تحدد سعرا مرتفعا لمنتجاتها .

أما في حالة تماثل السلع المعروضة فالمؤسسة لا تستطيع تسعير منتجاتها أكثر من الأسعار السائدة في السوق .

### 1-5- دورة حياة المنتج :

تمر العديد من السلع و الخدمات خلال دورة حياتها التسويقية بأربعة مراحل و هي : التقديم و النمو والنضج و الانحدار ، بحيث تتميز كل مرحلة بظروف اقتصادية و تسويقية معينة يتم بناء عليها تحديد سعر معين للمنتج .

ففي مرحلة التقديم عادة ما تكون الأسعار مرتفعة لتغطية تكاليف البحث و التطوير ، بينما في مرحلة النمو تبدأ الأسعار في الانخفاض في نهاية هذه المرحلة نتيجة للضغوط التنافسية ، و تستمر الأسعار في الانخفاض في مرحلة النضج ، و تستقر الأسعار في مستويات منخفضة نسبيا في مرحلة الانحدار بغرض تصفية المنتج<sup>3</sup>.

### 1-6- الاعتبارات التنظيمية للإدارة :

يجب الأخذ بعين الاعتبار للجهة المسؤولة عن تحديد السعر في المؤسسة ، هل هي الإدارة المركزية أم

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلق ، مرجع سابق ، ص 135.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 136.

<sup>3</sup> علاء الغرباوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 158.

إدارة التسويق أم وكلاء البيع..الخ.

فمثلا في الشركات الصغيرة تقوم الإدارة العليا بتحديد أسعار السلع و المنتجات و ليست إدارة التسويق أو أقسام البيع ، بينما في الشركات الكبيرة تتم عملية التسعير بواسطة أقسام متخصصة أو لجان متخصصة تشمل الإنتاج و المبيعات و التسويق و الإدارة و المالية و تضع هذه اللجان الأسعار وفقا للأهداف التسويقية المطلوب تحقيقها<sup>1</sup>.

### 1-7- الإمكانات الاقتصادية للمؤسسة:

من الطبيعي أن نأخذ إمكانات المؤسسة وقدراتها الذاتية في الاعتبار عند تحديد السعر ومنها :  
القدرات و الموارد المالية وما يتوفر لدى المؤسسة من سيولة تمكنها من استخدام السعر كسلاح ترويجي ؛  
الموارد البشرية ومدى المهارات و المعرفة بأسس وقواعد التسعير و التفاوض مع العملاء بشأن الأسعار ؛  
إمكانية المؤسسة السيطرة على التكلفة وتحديد الأسعار التنافسية ؛  
مدى استعداد المؤسسة للمخاطر ومحاربة الأسعار بين المنافسين ؛  
القدرات المعلوماتية لدى المؤسسة حول احتياجات العملاء و حجم الطلب في السوق وقدرات المنافسين.

### 1-8- الخبرة المتراكمة :

بمرور الوقت يتزايد مستوى الخبرة المتراكمة لدى الجهة الإدارية المكلفة بتحديد الأسعار في المؤسسة ، كما يصبح لديها رصيد كبير و معتبر في معرفة تقلبات السوق و ردود أفعال الزبائن و المنافسين حول تغيرات مستويات الأسعار و كيفية التعامل معها مما يساعد في تحديد الأسعار المناسبة لمنتجات المؤسسة ويمكنها من تصحيح أي انحراف.

### 2- العوامل الخارجية :

إن إدارة المؤسسة لا تعمل بمعزل عن البيئة المحيطة بها فهي تؤثر و تتأثر بهذه البيئة و بمجريات الأحداث فيها ، و تعتبر إستراتيجية التسعير احد المجالات الرئيسية التي تتأثر قراراتها بالبيئة الخارجية للمؤسسة .

إن التكلفة تمثل الحدود الدنيا للأسعار بينما السوق أو الطلب أو المنافسة أو نوعية الزبائن أو غيرها من العوامل الخارجية الأخرى تمثل الحدود العليا للأسعار ، وهي تؤثر على قرارات التسعير كما يلي :

### 2-1- طبيعة السوق و الطلب :

يؤثر الطلب في السوق على السلعة أو الخدمة في قرار التسعير و بصفة خاصة عند تسعير السلعة لأول مرة ، فهناك عوامل كثيرة تؤثر على نمط الطلب على سلعة معينة ، و لذلك يجب على إدارة المؤسسة عند

<sup>1</sup> أمين عبد العزيز حسين ، مرجع سابق ، ص213.

تحديد سعر أي سلعة ، دراسة الطلب على هذا النوع من السلعة في السوق المستهدف ، فهناك بعض السلع التي تتميز بحساسية المستهلك اتجاه أسعارها و التعديلات التي تتم على مستوى أسعارها مثل السلع الغذائية ، بالإضافة إلى ذلك فإن دخل المستهلك يؤثر على حجم و نوعية الطلب على هذه السلعة ، فارتفاع دخل المستهلك يزيد من الطلب خاصة على السلع الكمالية مثل الخدمات السياحية و السلع المعمرة... الخ . و بشكل عام فإنه من الأهمية أن تعرف المؤسسة كمية الطلب أو كمية المبيعات المرتقبة من السلعة عند مستويات الأسعار المختلفة ، و من الأفضل أن يكون ذلك على مستوى كل طبقة من الطبقات التي تتعامل معها المؤسسة و عدد المشترين من كل طبقة ، ومن ثم حجم الطلب المرتقب لكل طبقة منها حسب إمكانياتها المادية و قدراتها الشرائية و عند مستويات أسعار مختلفة.

## 2-2- المنافسة :

على المؤسسة في حالة المنافسة ، أن تقوم بتوفير قاعدة معلوماتية واسعة عن تكاليف و إيرادات وسياسات المنافسين الرئيسيين ، و بناء عليه تقوم الجهات المختصة في إدارة التسويق بمهمة جمع هذه المعلومات و من مختلف المصادر الداخلية و الخارجية و تحليلها و بيان نقاط القوة و الضعف فيها بالنسبة لكل منافس رئيسي ، وعلى أساس المعلومات والبيانات التي يتم جمعها وتحليلها توضع الأسعار المناسبة من طرف المؤسسة<sup>1</sup>.

## 2-3- مرونة الطلب :

ارتكزت الفرضيات التي قامت عليها النظرية الاقتصادية على أساس وجود علاقة بين سعر السلعة أو الخدمة والطلب عليها و بناء على هذه العلاقة فإن الطلب يزداد كلما انخفض السعر و العكس صحيح . و عموما فإن مرونة الطلب ليست محصلة عامل واحد بل إنها محصلة عوامل كثيرة من بينها ما يلي :

- وجود بدائل مناسبة للسلعة أو الخدمة و على نفس المستوى من الجودة أمام المستهلك ؛
- مدى إدراك المستهلكين لاختلافات السعر ؛
- طول فترة وجود الاختلاف في السعر من قبل المؤسسات المنافسة؛
- مدى وجود مزايا غير سعرية في السلعة أو الخدمة المقدمة .

## 2-4- تأثير المستهلك على التسعير :

مهما كان مستوى السعر الذي تحدده المؤسسة لمنتجاتها فإن المستهلك في النهاية هو الذي سيقدر في ما إذا كان السعر مناسباً أم لا ، و لهذا فإن على إدارة المؤسسة و هي بصدد وضع إستراتيجيتها السعرية أن تأخذ بعين الاعتبار الكيفية التي يدرك بها المستهلكون السعر ، و كيف تؤثر ادراكتهم هذه على قرارات شرائهم للمنتجات ، وهو ما يؤكد التوجه نحو المستهلك .

فالتعرف على القدرة الشرائية للمستهلكين و مدى استعدادهم لشراء المنتجات عند مستوى معين من الأسعار، يجب أن يكون نقطة البداية في عملية تحديد السعر ؛ و هذا يعني أن أي برنامج تسويقي لا يمكن أن

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر ، مرجع سابق ، ص 30.

يصمم إلا من خلال إدراك السعر ، فالإستراتيجية السعرية المناسبة يجب أن تبدأ بتحليل سلوكيات المستهلكين و ادراكاتهم ، وهو ما يؤكد ضرورة وجود قدر كبير من التحليل و التنسيق بين السعر و بقية عناصر الإستراتيجية التسويقية<sup>1</sup>.

## 2-5- إستراتيجية قنوات التوزيع :

إن أعضاء قنوات التوزيع لهم اتصال مباشر و دائم مع الزبائن و المستهلكين بحيث تكون لديهم معطيات أكثر حول انطباع المستهلكين حول المنتج و مستوى الأسعار و معرفة أذواقهم و ردود أفعالهم حول تخفيض أو رفع مستوى الأسعار، وبالتالي تؤخذ كل هذه المعلومات بعين الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير. و لذلك فعند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير فعلى المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار التوقعات المحتملة من المشاركين في القناة التسويقية ( وسطاء ، تجار الجملة ، تجار التجزئة ، الوكلاء المعتمدون ) . كما أن توزيع منتجات المؤسسة عبر عدة وسطاء يؤدي إلى ارتفاع الأسعار بسبب أرباح الوسطاء ومصاريف التوزيع ، و لذلك فإن المنتج سوف يتحمل مثل هذه التكاليف عند إقراره للسعر<sup>2</sup>.

## 2-6- الظروف الاقتصادية السائدة :

إن الظروف الاقتصادية السائدة في محيط المؤسسات و نقصد بهذه الظروف كلا من التضخم و الكساد ، و ارتفاع تكاليف الإنتاج ، و معدلات الفائدة السائدة و غيرها ، تؤثر بشكل مباشر في قرارات التسعير التي تتخذها أي مؤسسة من هذه المؤسسات ، ففي الفترة التي يسودها تضخم فإن ارتفاع أسعار المنتجات يضغط على المسؤولين عن التسويق في المؤسسات للاتجاه إلى التركيز على الجودة أكثر من التركيز على السعر ، و في فترة الكساد فإن التركيز يكون أكثر على السعر ، و هكذا<sup>3</sup>.

## 2-6-1- التسعير في مرحلة الانتعاش الاقتصادي :

تمتاز هذه المرحلة بإمكانية ارتفاع الطلب على مختلف السلع و الخدمات و ذلك لأسباب أهمها : ارتفاع مستوى الدخل الفردي و الوطني. ارتفاع القدرات الشرائية لمجموع شرائح المستهلكين المستهدفين في الأسواق المتاحة . تزايد و ضخامة الإنفاق الحكومي و الخاص على المشاريع التجارية و الصناعية والزراعية و الصحية. توفير فرص كثيرة و متنوعة للراغبين في العمل. في هذه المرحلة تكون حركة الأسعار كبيرة في ظل المنافسة ، حيث يتنافس مقدمو السلع أو الخدمات في الأسواق المستهدفة على ما هو موجود من قرارات شرائية تتزايد يوما بعد يوم لدى المستهلكين المستهدفين كل هذه المعطيات تعطي المؤسسات الاقتصادية ، بعض المرونة في اتخاذ قراراتها التسعيرية من أجل

<sup>1</sup> ناجي معلا ، إدارة التسويق ، مرجع سابق ، ص 196 .

<sup>2</sup> ثامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 360.

<sup>3</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، مرجع سابق ، ص 294.

طرح مستويات سعرية أعلى من السابق قد تكون مقبولة من طرف المشتريين المحتملين.

## 2-6-2- التسعير في مرحلة الكساد الاقتصادي :

تتميز مرحلة الكساد بالركود الاقتصادي و التباطؤ في عملية التنمية الاقتصادية بسبب قلة أو انخفاض الإنفاق الاستثماري و الاستهلاكي من قبل القطاعين الحكومي و الخاص على المشروعات الاقتصادية والاجتماعية و من كل نوع ، و عمليا تتأثر عملية التسعير في المؤسسات الاقتصادية بالعديد من العوامل والمؤشرات التي تميز هذه المرحلة و منها التضخم الذي يتصف بارتفاعات سعرية متتالية للسلع و الخدمات المطروحة في الأسواق المستهدفة ، إلى جانب الانكماش ،حيث يتوجب على هذه المؤسسات :  
التدخل من اجل وضع السياسات التسعيرية الملائمة وتحديد أسعار أكثر قبولا من قبل المشتريين المحتملين في الأسواق المستهدفة ؛

إحداث بعض التعديلات في أسعار بعض السلع و الخدمات للمحافظة على الكميات المباعة ؛  
القيام بإجراءات أخرى ترتبط بدرجة استغلال الطاقة الإنتاجية القصوى في المؤسسة ؛  
إتباع إجراءات إدارية أو تسويقية أخرى هدفها تخفيض التكاليف بشكل عام .

## 2-7- المؤثرات القانونية :

إن التدخل الحكومي في تحديد الأسعار أصبح أمرا مألوفا في الحياة الاقتصادية خصوصا في الظروف الاستثنائية ،وبالطبع تنقلص هذه القوانين في دول السوق الحر بالمقارنة مع الدول التي تعتمد نظام الاقتصاد المركزي و التي تتدخل بدرجة اكبر لتوجيه الاقتصاد ، ففي الولايات المتحدة الأمريكية نفسها هناك بعض القوانين التي تمنع استخدام السعر لإقامة الأوضاع الخاصة بالاحتكار أو تلك التي تمنع التمييز السعري ( لا يستطيع البائع أن يحدد أسعارا مختلفة لنفس المنتجات التي تباع لمشتريين متنافسين مثل تجار التجزئة في نفس المنطقة التجارية )<sup>1</sup>.

لذلك يجب على مديري التسويق أن يكونوا على علم و دراية بالقوانين التي يمكن أن تمثل قيودا عليهم وهم بصدد صنع و اتخاذ القرارات المتعلقة بإستراتيجية التسعير الخاصة بهم ، و من أمثلة القيود القانونية على قرارات التسعير تلك المتعلقة بالممارسات التجارية غير العادلة ، و ممارسات التمييز السعري .

## 2-8- الموردون :

يعتبر سعر التوريد عنصرا أساسيا لتحديد سعر أي سلعة أو خدمة تقدمها المؤسسة و خاصة المتعلقة منها بالمواد الأولية ، و لهذا على المؤسسة إقامة علاقات تجارية متينة مع مورديها قصد الاستفادة من المزايا التجارية مثل النقل و الشحن و الدفع المؤجل... بحيث يساهم هذا الأسلوب في تخفيض تكاليف السلعة أو الخدمة المنتجة ، مما يتيح للمؤسسة هامشا واسعا في مجال المناورة بالسعر بغرض المنافسة .  
من جهة أخرى تتأثر قرارات التسعير للمؤسسة بالمركز الاحتكاري للموردين بطريقة غير مباشرة من خلال تحكمهم بشكل كامل ( احتكار تام ) ، أو نسبي ( احتكار قلة ) ، في أسعار مختلف المواد الأولية

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، مرجع سابق ، ص 294.

المستعملة في الإنتاج ، فقيام الموردين برفع أسعار المواد الأولية يضع قيда على قدرة المؤسسة على تحديد السعر الملائم للسوق ، و قد يكون البديل في بعض الأحيان هو تخفيض هامش الربح الذي تخطط المؤسسة لتحقيقه و هذا لتفادي أي زيادات في الأسعار ، أو محاولة استخدام مواد أخرى ، أو البحث عن مصادر تموين بديلة أو موردين جدد .

## **2-9- تجسيد المسؤولية الاجتماعية و الأخلاقية :**

إن هدف أي مؤسسة اقتصادية هو تحقيق الربح و مع هذا يجب الأخذ بعين الاعتبار الجوانب الاجتماعية و الأخلاقية التي تهدف بالأساس إلى الحفاظ على زبائن المؤسسة و ذلك بمراعاة متطلبات المجتمع و توفير السلع و الخدمات في المقام الأول بأسعار تراعي الجانب الإنساني و الاجتماعي ، و عدم استغلال حاجة وظروف الزبائن أو ارتفاع الطلب أو الموقع الاحتكاري للمؤسسة لزيادة الأسعار و خاصة السلع الأساسية.

### **المطلب الرابع : مراحل تحديد السعر**

لكي تقوم الجهة الإدارية المختصة في المؤسسة بتحديد سعر أي سلعة أو خدمة فإنها تعتمد على إجراء سلسلة من التحليلات المعمقة للمتغيرات المؤثرة في قرار السعر و ذلك من خلال عدد من الخطوات والمراحل المتعاقبة لاختيار السعر النهائي للسلعة أو الخدمة المقدمة .

عموما تمر عملية تحديد الأسعار بالمراحل التالية:

### **1- تحديد الأهداف الإستراتيجية للتسعير :**

يجب أن تقوم المؤسسة الاقتصادية قبل تحديد أسعار منتجاتها بتحديد الأهداف الإستراتيجية و المرحلية التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تلك الأسعار ، فأهداف التسعير تؤثر بطريقة أو بأخرى على معظم الوظائف الخاصة بمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة .

و عموما يمكن اعتبار أهداف التسعير بأنها تلك الأهداف التي تسعى معظم المؤسسات إلى تحقيقها و التي تتسجم بدورها مع الهدف العام لوجود المؤسسة ، مع الإشارة هنا انه لا بد من التمييز بين الأهداف قصيرة الأجل و الأهداف طويلة الأجل ، إذ كثيرا ما يرتبط تحقيق الأهداف بالمرحلة الزمنية اللازمة لذلك ، أو بالظروف الاقتصادية السائدة .

### **2- دراسة الأسواق المستهدفة :**

من الأمور الأساسية التي تسبق وضع السعر النهائي لهذه السلعة أو الخدمة تلك الدراسات الخاصة بالأسواق المستهدفة من طرف المؤسسة و التي تتركز حول تحديد و دراسة أهم الخصائص الديموغرافية و الاجتماعية و للمستهلكين و الزبائن الحاليين و المحتملين و تحديد العوامل المادية كمستوى الدخل الشخصي و الأسري و أذواق المستهلكين و ميولهم الاستهلاكية ، بالإضافة إلى العوامل النفسية الأخرى و الأكثر تأثيرا

في عملية التحديد أو الوصول للسعر النهائي المناسب للسلعة أو الخدمة المقدمة<sup>1</sup>. كما يهدف هذا النوع من الدراسات إلى التعرف على مشاعر و آراء و مواقف المستهلكين و من كافة الأنواع حول الأسعار الحالية لكافة أصناف السلع و الخدمات و البناء عليها عند وضع الأسعار في المراحل اللاحقة من خلال تخفيض أو رفع الأسعار.

و تجدر الإشارة هنا انه لا بد من تحديد واضح لتوقعات المشترين الحاليين و المتوقعين للسلعة أو الخدمة ذلك أن تحديد مستويات سعرية تتفق مع توقعات مختلف شرائح المستهلكين قد يساعد المؤسسات المعنية لوضع أسعار أكثر تقبلا و ملائمة للمشتريين أو المستهلكين.

### 3- دراسة الطلب و تحديده:

يعتبر تحديد الطلب أو حجم المبيعات المحتمل على السلعة أو الخدمة المقدمة من وظيفة قسم الدراسات والبحوث الخاصة بالتسويق في المؤسسة ، و كلما كان تحديد الطلب المتوقع على سلعة أو خدمة معينة مبنيًا على معايير علمية سليمة ، كان ذلك عاملا مساعدا و مدخلا مهما لفهم و تقدير العلاقة بين سعر السلعة والكمية المطلوبة منها.

فالسعر الذي تحدده المؤسسة يؤدي إلى استمالة مستوى معين من الطلب ، و بالتالي فان ذلك سيؤثر على أهدافها التسويقية ، و المعروف أن العلاقة بين السعر و مستوى الطلب في ظل الظروف الاعتيادية ، هي علاقة عكسية : أي كلما زاد السعر قلت الكمية المطلوبة ، و قد لا تنطبق هذه النظرية على بعض الحالات الأخرى ، فقد تكون العلاقة بين السعر و مستوى الطلب ايجابية ، أي كلما زاد السعر زاد الطلب ، وبالعكس كما هو الحال في بعض أنواع العطور و الملابس .

و يجب الإشارة إلى أن رجل التسويق لا يستطيع اعتبار مرونة الطلب عاملا وحيدا مؤثرا في تحديد السعر بل عليه أيضا أن يأخذ في الاعتبار تغير التكاليف و الأرباح المترتبة على بيع كمية معينة<sup>2</sup>.

### 4-تحليل التكاليف :

من اجل إنتاج السلع و الخدمات تتحمل المؤسسة العديد من المصاريف و الأعباء المختلفة منها المواد الأولية المستهلكة و أجور العمال و الموظفين بالإضافة إلى مصاريف الصيانة و المصاريف المالية ... الخ ، هذه الأعباء غالبا ما تكون معقدة و يصعب تحديدها بدقة خاصة في المؤسسات الكبيرة التي تنتج عدة أنواع من المنتجات عبر العديد من المراحل الإنتاجية .

تكمن أهمية تحليل هذه التكاليف لمعرفة حجم المصاريف و الأعباء التي يتحملها كل نوع من أنواع المنتجات المختلفة خلال كل مراحل الإنتاج و التوزيع و بكل دقة من اجل تحديد سعر التكلفة الخاص بكل منتج ، كما أن انخفاض التكاليف يؤدي إلى إمكانية تخفيض الأسعار لمواجهة المنافسين ، لذا على إدارة المؤسسة أن تحلل هيكل التكاليف لمنتجاتها قبل تحديد السعر و الذي يعتبر أمرا صعبا من الناحية العملية نتيجة عدم معرفة بعض التكاليف بدقة مثل الأعباء غير المباشرة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، أساسيات التسعير ، مرجع سابق ، ص 24.

<sup>2</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق ، ص 202.



إن تحديد تكلفة أي منتج يعتبر من الأمور الهامة بالنسبة للجهة المكلفة بالتسعير، لأنه يتيح لها هامش واسع من أجل تحديد الأسعار المناسبة لمنتجاتها و المناورة بالسعر حسب ظروف السوق و المنافسة .

#### 5- تحليل العلاقة بين التكلفة و الطلب و الربح :

يحدد الطلب على السلعة سقف السعر الذي تستطيع المؤسسة أن تضعه لمنتجاتها بينما تحدد التكلفة أرضية ذلك السعر<sup>2</sup>.

و من أجل بقاء المؤسسة و استمرارها في نشاطها فإنها تحاول وضع السعر الذي يغطي جميع التكاليف على أقل تقدير و يحقق الربح المستهدف ، و الحقيقة أن هناك أسلوبين يمكن من خلالهما تحديد السعر المناسب للمنتج و يوضحان العلاقة بين الطلب و التكلفة و الربح ، و هذان الأسلوبان هما :

**5-1- أسلوب التحليل الحدي :** وهو أحد الأساليب التي يتم من خلالها فهم و تقييم العلاقة بين الطلب و التكلفة و الربح، وبالتالي تحديد السعر، و تقوم الفكرة الأساسية للتحليل الحدي على أساس أن نقطة الربح القصوى هي النقطة التي تتساوى فيها التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي، وبالتالي فإن التحليل الحدي يمثل عملية متابعة للتكاليف و الأرباح الناتجة عن بيع أو إنتاج وحدة إضافية من السلعة .

**5-2- أسلوب تحليل نقطة التعادل :** يركز تحليل التعادل على أن هناك حد أدنى للكمية التي يجب إنتاجها وبيعها عند سعر بيع معين حتى تستطيع المؤسسة تغطية تكاليف الكلية وهو ما يطلق عليه نقطة التعادل وهي الكمية من حجم الإنتاج عند سعر بيع معين التي يتساوى عندها الإيراد الكلي مع التكلفة الكلية ، بحيث تكون النتيجة معدومة.

و باختصار فإن إدارة المؤسسة قد تستعمل كلا الأسلوبين ، بحيث تفترض عدة أسعار ، ثم تأخذ بعين الاعتبار تأثير كل من هذه الأسعار على مقدار الطلب و التكاليف و الإيرادات ، ثم تقارن هذه النتائج بعضها ببعض لتختار السعر الذي يحقق أقصى أرباح ممكنة<sup>3</sup>.

#### 6- تحليل و تقييم أسعار المنافسين :

يجب على المؤسسة توفير قاعدة معلوماتية واسعة عن تكاليف و إيرادات المنافسين الرئيسيين للمؤسسة ، و معرفة مستويات أسعارهم و درجة جودة منتجاتهم ، و بناء على ذلك تقوم الجهات المختصة في إدارة التسويق بمهمة جمع هذه المعلومات و من مختلف المصادر الداخلية و الخارجية و تحليلها و بيان نقاط القوة و الضعف فيها بالنسبة لكل منافس رئيسي ، كما يجب على المؤسسة أيضا متابعة الأنشطة و السياسات السعرية الخاصة بالمنافسين لكي تتمكن من الصمود في السوق وتحقيق الحصة السوقية المستهدفة.

و يمكن القيام بذلك بعدة طرق مثل : إرسال متسوقين هدفهم المقارنة ، أو الحصول على قوائم الأسعار أو القيام ببحث تسويقي... الخ<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، مرجع سابق ، ص 295.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 15.

<sup>3</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق ، ص 211.

<sup>3</sup> pride william and o .c Ferrell ; marketing boston; Houghton mifflin company , 1995.

كما على المؤسسة أن تقوم بتحليل أوضاع المنافسين وهي خطوة تقوم بها من خلال دراسة وتحليل تكاليف السلع التي يقدمها المنافسون ويتضمن هذا التحليل ما يلي<sup>1</sup> :

- تحليل تكلفة المواد الخام المستخدمة من قبل المنافسين ؛
- تحليل تكلفة المواد المصنعة النهائية من قبل المنافسين ؛
- تحليل مدى نجاح إستراتيجيتهم السعرية بالنسبة لاستراتيجيات التسعير للماركات المنافسة وذلك من خلال جمع بيانات منشورة أو ميدانية يتم تحليلها بطريقة موضوعية؛
- تحليل ردود أفعالهم السابقة تجاه منافسيهم الرئيسيين في سوق السلعة مع وضع تقديرات ممكنة لردود أفعالهم المقبلة .

و عند الحصول على المعلومات المطلوبة و الخاصة بأوضاع المنافسين من حيث مستوى الأسعار والتكاليف فإنها تستخدم هذه المعلومات كدليل لوضع سعر مناسب قريب من أسعار المنافسين .

فإذا كانت جودة السلع التي تنتجها أو تبيعها المؤسسة مشابهة لجودة سلع المنافسين ، فعلى المؤسسة استخدام سعر قريب من أسعار المنافسين ، ولكن إذا كانت جودة السلعة اقل من جودة سلعة المنافسين فلن تكون المؤسسة قادرة على تحديد سعر مشابه لسعر المنافسين بل يجب أن تكون أسعارها اقل ، أما إذا كانت السلعة أجود من سلعة المنافسين فستكون المؤسسة قادرة على وضع سعر أعلى من أسعارهم<sup>2</sup>.

#### 7- اختيار سياسة التسعير الملائمة :

تشكل السياسات التسعيرية الإطار العام الذي تستطيع الإدارة من خلاله اتخاذ قراراتها التسعيرية فهي تساعد متخذ القرار على تحديد السعر المناسب لتحقيق أهداف التسعير . كذلك فهي تقلل من جهده في اتخاذ مثل تلك القرارات و تساعد البيئة السعرية في التنسيق بين قرارات التسعير و الصورة التي يحملها المستهلكون عن المؤسسة و مزيجهما التسويقي .

#### 8- اختيار السعر النهائي :

في ختام عملية التسعير تكون المؤسسة في موضع أكثر وضوحا فيما يتعلق بتحديد السعر المناسب للمنتج ، ففي هذه المرحلة يتم اتخاذ القرار الخاص باختيار السعر الذي يتناسب مع أهداف المؤسسة و يلائم في الوقت نفسه المستهلكين و إمكانياتهم المادية ، و يأخذ بعين الاعتبار ظروف الطلب و المنافسة . و يمتاز السعر عن باقي عناصر المزيج التسويقي بأنه مرن و سهل التغيير بطريقة لا نجدها في باقي العناصر الأخرى ، و لذلك على متخذ القرار أن يكون على اتصال بما يجري في السوق ليعرف ما يريده المستهلكون ، ومن ثم يقوم باختيار الأسعار الملائمة و إجراء التعديلات المناسبة (بالزيادة أو النقصان ) على السعر بما يرضي المستهلكين و يحقق أهداف المؤسسة ، و هذا الأمر يتطلب اخذ عدة عوامل متشابكة في

<sup>1</sup> محمد عبيدات : إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص : 171.

<sup>2</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق ، ص 212.

الاعتبار لان التسعير يعد فنا أكثر منه علما<sup>1</sup>.

## 9- الرقابة و التصحيح لقرارات التسعير :

يعتبر قرار التسعير قرارا حساسا في مجال التسويق خاصة في حالة طرح و تقديم منتجات أو خدمات جديدة في السوق ، أو إجراء أي تعديلات على الأسعار بالزيادة أو التخفيض .  
و لذلك ينبغي على إدارة المؤسسة بعد اتخاذ قرار التسعير و تجسيده ميدانيا ، أن تقوم بمتابعة و مراقبة اثر هذا القرار في السوق على من حيث ردود أفعال المنافسين و سلوكيات المستهلكين و الزبائن ، كما يجب متابعة حجم الطلب على السلعة أو الخدمة المقدمة و الأخذ بعين الاعتبار كل النقائص المسجلة بغرض تصحيح أي انحراف في الوقت المناسب.

وهنا لابد من الإشارة إلى أن تعديل الأسعار لا يعني إلغاء توجهات المؤسسة كليا فيما يخص الإستراتيجية السعرية ، بل قد ترى المؤسسة بعد مسيرة التحليل أن بعض الجوانب لإستراتيجيتها السعرية تتطلب التعديل كي تصل إلى الأهداف المنشودة ، فقد تعدل في سياسة الخصومات والمسموحات وبعض الشروط الخاصة بالدفع المسبق أو تعديل سعر خط المنتج وفقا لتباين الأسعار عندما تكون الإستراتيجية المتبعة هي التسعير المرن والتمييز السعري .

و من المؤكد في دراسات التسويق ، أن تعديل السعر أفضل من اختيار سعر غير مناسب تكون له انعكاسات سلبية على نشاط المؤسسة تؤثر بشكل خاص على نجاح السلعة أو الخدمة المقدمة و تراجع إيرادات المؤسسة و مكانتها في السوق ، وقد يؤدي حتى إلى فقدان بعض عملائها و تراجع مكانتها التنافسية و علامتها التجارية.

## المبحث الثاني : مدخل التسعير حسب التكلفة

تعد عملية تحديد التكاليف للمنتج الأرضية الصلبة للسعر حيث تعتبر التكلفة هي العامل الأساسي في قرار التسعير حتى و لو كانت الشركة تنتج منتجات نمطية تباعها في سوق تتصف بالمنافسة بحيث لا تستطيع أن تتحكم في سعر المنتجات ، بمعنى أن الأسعار ستكون محددة سلفا في السوق ، ففي هذه الحالة سيكون عامل التكلفة هو المؤثر إلى حد كبير على حجم العمليات ، و على طريقة التسويق و التوزيع، و على شروط الائتمان الممنوحة للعملاء ، و على الأرباح المتوقعة من إنتاج و بيع المنتج و الاستمرار في السوق.  
و نظرا لأهمية التكلفة فقد وجدت الشركات أن زيادة الأرباح بنسبة 10 % مثلا من خلال تخفيض التكاليف بنسبة 10 % يكون أسهل بكثير جدا من تحقيق نفس الزيادة في الأرباح من خلال زيادة المبيعات التي تحكمها عوامل المنافسة و الطلب في السوق و التي لا تستطيع الشركة التحكم فيها .

<sup>1</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق ، ص 221.

من ناحية أخرى عندما توجد بعض الحرية لدى الشركة في تحديد الأسعار فيمكن في هذه الحالة استخدام الكثير من معادلات التسعير على أساس التكلفة في تحديد أسعار البيع ، و تتراوح هذه المعادلات بين معادلات تقوم على أساس التكاليف الصناعية المتغيرة فقط و معادلات تقوم على أساس التكاليف الإجمالية بجميع فئاتها صناعية وغير صناعية ، ثابتة و متغيرة.

عمليا و ضمن مدخل التكلفة يمكن تطبيق عدة طرق لتحديد الأسعار أهمها :

- التسعير على أساس التكلفة المضافة ( التكلفة + عائد ) ؛
- التسعير على أساس التكلفة المستهدفة ؛
- التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل ؛
- التسعير على أساس التكلفة الحدية .

#### المطلب الأول :مدخل التسعير على أساس التكلفة المضافة ( التكلفة + عائد)

من أكثر المداخل استخداما في الحياة العملية لتسعير المنتجات النمطية هي طريقة (التكلفة + عائد) ، ويقصد بها حساب التكلفة أولا ثم إضافة عائد على شكل نسبة هامش ربح إلى هذه التكلفة للحصول على سعر البيع المستهدف .

تقوم المؤسسة بتصنيع المنتج بتكلفة معينة و يحسب هامش الربح المستهدف كتكلفة زائدة يتحملها الزبون كما يلي:

$$\text{السعر} = \text{التكلفة} + \text{هامش الربح}$$

و يتمثل المفهوم الأساسي في تسعير المنتجات النمطية وفق هذه الطريقة في ضرورة أن يكون سعر البيع كافيا لتغطية كل فئات التكاليف المباشرة و غير المباشرة ، و المتغيرة و الثابتة ، بالإضافة إلى تحقيق عائد مقبول على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل ، و ذلك حتى يمكن للشركة أن تنمو و تستمر في السوق.

و يلاحظ أن مفهوم التكلفة هنا اشتمل على كل فئات التكاليف و ذلك لأنه عند تحديد الأسعار العادية للمنتجات النمطية في الأجل الطويل ستعتبر كل فئات التكاليف ملائمة و يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند قرار التسعير حتى يمكن تحقيق هدف الربحية و تحقيق العائد المقبول على الاستثمار في الأجل الطويل<sup>1</sup>.

#### 1- طرق التسعير في الأجل الطويل :

يجب الأخذ في الاعتبار في هذا المدخل ، أهمية المدى الزمني لقرار التسعير حيث سيؤثر هذا المدى على تحديد التكاليف الملائمة لأغراض التسعير للمدى الطويل، و تشتمل قرارات التسعير للمدى الطويل على القرارات الخاصة بتحديد أسعار بيع المنتجات الرئيسية في الأسواق الرئيسية المستهدفة ، و هي المنتجات

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 47.

التي تباع أو تقدم يوميا و بشكل روتيني من قبل المؤسسة .  
و عموما توجد أربع طرق مختلفة مبنية على مدخل التسعير باستخدام التكاليف كأساس لحساب السعر ،  
و هذه الطرق هي :

#### 1-1- طريقة التسعير على أساس التكاليف الإجمالية (الكلية):

في ظل هذه الطريقة فإن أساس التكلفة هو مجموع التكاليف الإجمالية التي تتحملها المؤسسة سواء خلال مرحلة التصنيع ، أو خلال مرحلة البيع و التسويق ، و لهذا فإن نسبة هامش الربح في المعادلة السابقة ستغطي فقط مقدار الأرباح التي تهدف الشركة إلى تحقيقها، وتقوم هذه الطريقة في التسعير على اعتبارات أساسية منها تحليل وتبويب عناصر التكاليف المباشرة وفصلها على التكاليف غير المباشرة وتحميل كل هذه التكاليف على الوحدات المنتجة، وهذه الطريقة تعتبر أفضل الطرق لتحديد الأسعار بالأمم الطويل إذا ما توافرت البيانات المحاسبية الملائمة لذلك ، إلا أنه يؤخذ عليها إهمالها لجوانب مهمة منها :

مدى مرونة الطلب ؛

عامل المنافسة ؛

طبيعة العملية الصناعية ؛

التكلفة المتوقعة في المستقبل ؛

وبموجب هذه الطريقة فإن معادلة السعر السابقة ستأخذ الشكل التالي:

$$\text{السعر} = (\text{التكاليف الصناعية} + \text{تكاليف التسويق والبيع} + \text{التكاليف الإدارية}) + \text{هامش الربح من التكلفة}$$

#### 1-2- طريقة التسعير على أساس التكاليف الصناعية (الكلية):

وفق هذه الطريقة يتم الفصل بين التكاليف الصناعية و التكاليف الإدارية و البيعية ، حيث تستخدم هذه الطريقة جميع التكاليف الصناعية المباشرة و غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة) كأساس لحساب التكلفة ، وتستثنى إجمالي التكاليف الإدارية البيعية (الثابتة والمتغيرة)، و لهذا فإن نسبة هامش الربح يجب أن تكون كافية لتغطية التكاليف الإدارية و البيعية ، بالإضافة إلى تحقيق مستوى الربح المقبول و المرضي.  
ويتم وفق هذه الطريقة صياغة معادلة تحديد السعر على النحو التالي:

$$\text{السعر} = (\text{التكاليف الصناعية المباشرة} + \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة}) + \text{هامش ربح من التكلفة}$$

و تستخدم هذه الطريقة عموما في حالة المؤسسات التي تتحمل تكلفة تصنيع كبيرة مقارنة بتكاليف الإدارة و البيع و التي يمكن اعتبارها تكاليف مشتركة تحمل على جميع منتجات المؤسسة.

### 1-3- طريقة التسعير على أساس التكاليف الصناعية المتغيرة:

وتقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين عناصر التكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة، ويتم هنا استثناء التكاليف الصناعية الثابتة وإجمالي التكاليف الإدارية و البيعية، وفي ظل هذه الطريقة فإن هامش الربح من التكلفة في معادلة تحديد السعر سيغطي مقدار الأرباح المستهدفة إضافة إلى إجمالي التكاليف الإدارية والبيعية (ثابتة ومتغيرة) والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة، ويتم وفق هذه الطريقة صياغة معادلة تحديد السعر على النحو التالي:

$$\text{السعر} = (\text{التكاليف الصناعية المباشرة} + \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة}) + \text{هامش ربح من التكلفة}$$

وتعتبر هذه الطريقة ملائمة عند إمكانية التمييز و الفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة أثناء عملية التصنيع مما يسمح بتحديد تكلفة التصنيع المتغيرة للوحدة المنتجة بشكل منفصل عن باقي التكاليف الأخرى، و مقارنتها بتكلفة المنتجات الأخرى ، خصوصا عندما تكون التكاليف الإدارية و البيعية مشتركة بين جميع المنتجات.

### 1-4- طريقة التسعير على أساس إجمالي التكاليف المتغيرة:

تختلف هذه الطريقة عن الطرق السابقة في أنها تركز على سلوك التكلفة فقط بدلا من وظيفتها ، و لذلك يتكون أساس التكلفة وفقا لهذه الطريقة من جميع التكاليف المتغيرة الصناعية والإدارية و البيعية و التي تعتبر كأساس لتحديد التكلفة ، وتستثني إجمالي التكاليف الثابتة الصناعية والإدارية و البيعية . وفي ظل هذه الطريقة، فإن نسبة هامش الربح من التكلفة في معادلة تحديد السعر ستغطي مقدار الأرباح المستهدفة إضافة إلى إجمالي التكاليف الثابتة الصناعية والإدارية و البيعية. ويتم صياغة معادلة تحديد السعر على النحو التالي:

$$\text{السعر} = (\text{التكاليف الصناعية المتغيرة} + \text{التكاليف الإدارية البيعية المتغيرة}) + \text{هامش ربح من التكلفة}$$

و نلاحظ في هذه الطريقة انه يوجد جزء من التكاليف يوجد ضمن العائد وهو التكاليف الثابتة كلها ، ويرجع السبب في ذلك أيضا إلى صعوبة تخصيص التكاليف الثابتة على المنتجات . و بالمقارنة بين هذه الطرق نجد أن الاختلاف هو فقط في كيفية معالجة بيانات التكاليف و إدراجها ضمن هيكل التسعير ، مع إمكانية أن تحصل الشركة على نفس سعر البيع باستخدام أي طريقة من الطرق الأربعة السابقة و بنسبة هامش ربح مختلفة في كل طريقة . و قد أظهرت إحدى الدراسات العملية أن معظم الشركات تستخدم طريقة التكلفة الصناعية الكلية في تحديد أسعار البيع للمنتجات النمطية ( 421 شركة من 505 شركة بنسبة 83 % )<sup>1</sup> . و قد أظهرت نفس الدراسة أيضا انه توجد حالات خاصة مثل : حالة تقديم منتج جديد ، أو الرغبة في

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 53.

زيادة نصيب الشركة في السوق ، حيث يتم في هذه الحالات استخدام طريقة التكاليف المتغيرة. كما يمكن استخدام أكثر من طريقة وفق هذا المدخل في التسعير ، فقد وجدت إحدى الدراسات الأخرى أن إحدى الشركات تستخدم طريقة التكلفة الصناعية الكلية لبعض خطوط الإنتاج ، و تستخدم طريقة التكلفة المتغيرة للبعض الآخر ، كما تستخدم الشركة أساس التكلفة الإجمالية الكلية لتحديد سعر البيع للكمية المحولة داخليا من قسم لآخر ، في حين تستخدم طريقة التكلفة المتغيرة لتحديد سعر البيع للكمية الفائضة المباعة لأطراف خارج الشركة.

و قد وجدت نفس الدراسة انه يتم في بعض الشركات الأخرى تسعير منتج معين بأقل من تكلفته الكلية بشرط أن يتم تسعير المنتجات المكملية بأسعار تكفي لتحقيق ربحا مرضيا لباقي المنتجات لكي تبقى في خط الإنتاج ، كما وجدت الدراسة أن بعض الشركات التي تتصف منتجاتها بعدم القبول في السوق إلا بعد تجربتها و اختبارها بواسطة الشركات المشهورة و المعروفة في الصناعة ، بحيث يتم تسعير هذه المنتجات الجديدة في بداية الأمر على أساس التكلفة المتغيرة فقط دون أي عائد على الإطلاق ، و في بعض الأحيان تقدم هذه الشركات الأجهزة للعميل بدون تحميله أي تكاليف ، و بمجرد أن يحدث قبول لهذا المنتج الجديد تقوم الشركة بتحديد سعر بيع يغطي التكلفة الكلية بالإضافة إلى عائد يتناسب مع الأرباح المستهدفة للشركة<sup>1</sup>.

## 2- طريقة التسعير في الأجل القصير (قرارات تسعير خاصة):

تشتمل قرارات التسعير للمدى القصير على القرارات المتعلقة بتسعير الطلبات الخاصة التي تطلب من الشركة مرة واحدة فقط و لا يكون لها أي تأثير على المدى الطويل ، بالإضافة إلى القرارات المتعلقة بتعديل تشكيلة المنتجات و حجم المبيعات في السوق التنافسي .

فقد يحدث في بعض الأحيان أن تتلقى بعض المؤسسات التي تقوم بإنتاج السلع أو تقديم الخدمات عروضاً لبيع سلعة أو تقديم خدمة بأسعار أقل من الأسعار الاعتيادية التي تبيع بها سلعتها أو خدماتها ، و في حالات عديدة يطلب العملاء من هذه المؤسسات تزويدهم بالسعر التقديري للسعة أو الخدمة الخاصة بأوامرهم أو طلباتهم الخاصة ، أو يقترحون أسعاراً خاصة لعروضهم ، قبل البدء في التنفيذ .

و هنا فإن العلاقة بين المؤسسة و العميل هي علاقة قصيرة الأجل تنتهي بتنفيذ الطلبية الخاصة أو بعدم قبولها ، و يعتمد قرار التسعير في مثل الحالات على بعض الاعتبارات غير الكمية الواجب أخذها بعين الاعتبار ، وأهمها توفر طاقة إنتاجية فائضة (عاطلة) يمكن استغلالها في إنتاج الطلبية الخاصة، وكذلك لا بد من مراعاة عدم تأثير السعر المحدد للطلبية الخاصة على حجم المبيعات الحالي للمنشأة أو على أسعار البيع الاعتيادية للسلعة أو الخدمة المطلوبة.

## 3 - مزايا و عيوب مدخل ( التكلفة + عائد ):

يعتبر مدخل التسعير على أساس (التكلفة + عائد) و خصوصا مدخل التكاليف الصناعية الكلية من أكثر مداخل التسعير استخداما في الحياة العملية ، نظرا لمزاياه المتعددة و هي :

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 54.

### 3-1- المزاي :

- أن مدخل (التكلفة + عائد) بسيط و سهل التطبيق و الاستخدام ، فهو لا يحتاج إلى الدراسات المكثفة و العمليات الحسابية المعقدة ، كما انه قد يكون من المكلف جدا ، إن لم يكن من الصعب ، لشركة تنتج تشكيلة متنوعة من المنتجات أن تجري تحليل العلاقة بين التكلفة و الحجم و الربح لكل منتج على حده ، و لذلك توفر معادلة التكلفة + عائد طريقة سريعة و مباشرة للوصول إلى سعر مبدئي يمكن تعديله بعد ذلك حسب الظروف المحيطة .
- فيتم في هذا المدخل تقدير التكاليف المباشرة للإنتاج مثل المواد المباشرة و الأجور المباشرة ، ثم يتم تحميل المنتجات بالتكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام معدلات التحميل الصناعية ، و بعد تحميل الإنتاج بكل التكاليف الصناعية يتم إضافة عائد إضافي يكفي لتغطية المصروفات الإدارية و البيعية و يحقق الأرباح المستهدفة ، و يتم التعبير عن هذا العائد كنسبة من التكاليف الكلية للوصول إلى سعر البيع ، و بذلك تكون عملية التسعير عملية مباشرة و تلقائية لا تستدعي تدخل الإدارة العليا إلا في حالة تعديل نسبة العائد.

- يمكن أن ينظر إلى التكلفة على أنها جدار واقى يحمي المديرين من وضع سعر منخفض جدا يؤدي إلى تحقيق خسائر ، لذلك تعتبر التكلفة هي الحد الأدنى الذي لا يمكن أن ينخفض عنه السعر ، لذلك نادرا ما يكون سعر البيع الفعلي مساويا للسعر المستهدف الذي يتم التوصل إليه من خلال معادلة (التكلفة + عائد) حيث يمكن أن يكون السعر الفعلي اكبر بكثير من هذا الحد الأدنى .

- يواجه المدير بالكثير من ظروف عدم التأكد عند اتخاذ قرار التسعير ، لذلك تعتبر الأسعار المستهدفة التي يتم التوصل إليها من خلال معادلة التكلفة + عائد بمثابة " نقطة بداية " يمكن أن تزيل الكثير من عدم التأكد و تلقي الضوء على البعض الآخر ، و بذلك يمكن أن تكون الصورة أوضح أمام المدير بما يساعده على التوصل إلى السعر الذي سيكون مقبولا في ظل القيود المفروضة و الظروف المتاحة ، و يلاحظ انه يمكن أن تختلف نسبة العائد من منتج إلى آخر داخل الشركة ، بل قد تختلف نسبة العائد لنفس المنتج على مدار الزمن استجابة للتغيرات في الظروف الاقتصادية في السوق .

- يؤدي استخدام (مدخل التكلفة + عائد) إلى وجود حالة من الاستقرار في اتخاذ قرارات التسعير ، فباستخدام معدلات التحميل التي يتم إعدادها في بداية السنة و يتم استخدامها على مدار السنة يحفظ الأسعار من التقلب بصورة سريعة مع التغيرات في الطلب ، و يعتبر هذا الاستقرار مقبولا و مرغوبا فيه من المديرين و العملاء ، و من ناحية أخرى ، عندما تستخدم كل الشركات



المتنافسة معادلة التسعير على أساس (التكلفة + عائد) فسيكون هيكل التسعير مستقرا ، و بالتالي سيكون المدير المعين قادرا على التنبؤ بما سيكون عليه السعر التنافسي، و بالتالي يمكن تحديد مشكلة السعر و يركز على التنافس في مجالات أخرى مثل مواعيد و طريقة التسليم ، و شروط الائتمان ، و خدمة المستهلكين ، و حتى عندما تواجه كل الشركات نفس الارتفاع في أسعار المدخلات ، مثلا ارتفاع أسعار المواد الخام ، فستقوم كل شركة برفع أسعارها بنفس القيمة التي سترفع بها الشركات الأخرى أسعارها بدون أي اتفاق أو توافق بين هذه الشركات.

- تفيد عملية التسعير على أساس (التكلفة +عائد) أيضا في حالات التضخم و الارتفاع الكبير في الأسعار حيث تتوقع الحكومة من الشركات المتنافسة أن ترفع أسعارها لتغطية الزيادة في تكاليف العمالة و مستلزمات الإنتاج فقط و ليس لاستغلال موجة التضخم و عدم قدرة الحكومة على السيطرة على التضخم لتحقيق أرباح ، و بذلك يسهل على الحكومة و الأجهزة الرقابية التابعة لها ممارسة الرقابة على الأسعار من خلال نموذج واضح و مفهوم للتسعير<sup>1</sup>.

### 3-2- العيوب :

على الرغم من المزايا الهامة لهذه الطريقة فلا تزال تشوبها الكثير من العيوب و النقائص يمكن إجمالها كما يلي :

- واضح مما سبق أن نسبة العائد التي تضاف إلى تكلفة المنتج و سعر البيع الناتج بعد إضافة العائد إلى التكلفة تتوقف كلية على قيمة تكلفة المنتج ، و لذلك فإن أي خطأ في حساب تكلفة وحدة المنتج سيؤدي بالضرورة إلى الخطأ في تحديد أسعار بيع المنتجات ، و بالتالي ستكون له آثار سلبية ضارة على ربحية و مستقبل الشركة ، فعرض المنتجات بأسعار مرتفعة يعني انخفاض الطلب على مبيعات الشركة ، كما أن عرض المنتجات بأسعار أقل من اللازم يعني انخفاض إيرادات الشركة .
- إن هذه المعادلة تهمل العلاقة بين السعر و الحجم ، كما أنها لا تأخذ في الاعتبار ما إذا كان سعر السوق التنافسي يختلف عن نسبة العائد المضافة إلى التكلفة عند تحديد السعر ، فقد يكون سعر البيع المستهدف الناتج عن استخدام المعادلة اكبر أو أقل من بكثير من أسعار المنافسين ، و لذلك قد يؤدي التمسك الحرفي بقاعدة التسعير على أساس (التكلفة + عائد) إلى انخفاض كبير في حجم المبيعات وفقد المركز التنافسي للشركة في السوق ، أو أن تفقد الشركة فرصة تحقيق أرباح متاحة كان من الممكن تحقيقها في ظروف السوق الحالية.

---

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص ص 87 ، 88 .

- هناك اعتقاد خاطئ لدى الكثيرين بأن الأسعار تعتبر دالة للتكلفة فقط ، في حين أن التكلفة تعتبر عامل من مجموعة العوامل التي تؤثر على السعر مثل : الوضع التنافسي ، إستراتيجية النمو ، طريقة التعبئة و التغليف ، القدرة على تحقيق تميز المنتجات في الأجل الطويل ، كل هذه العوامل تجعل المدير قادرا على وضع سعر اكبر من الحد الأدنى الذي حصل عليه من معادلة التكلفة.
- إن التسعير على أساس التكلفة + عائد لا يأخذ في الاعتبار وجود اختناقات في الطاقة المتاحة لأقسام الإنتاج ، فتختلف المنتجات من حيث احتياجاتها من التجهيزات أو العمالة الماهرة ، أو الإشراف أو أي موارد أخرى نادرة و غير متاحة بصورة كافية .
- يجب أن يحاول نموذج التسعير على أساس (التكلفة + عائد ) أن يضع نسبة عائد اكبر للمنتجات التي تستخدم الموارد و وسائل الإنتاج بشكل أكبر ، و نسبة عائد اقل للمنتجات التي لا تستخدم الموارد بشكل كبير، أو التي تستخدم الموارد التي يوجد منها فائض ، بمعنى انه يجب أن يكون سعر البيع للمنتجات التي تستخدم الموارد بشكل كبير أعلى من سعر البيع للمنتجات العادية لكي تعكس الأسعار المطبقة تكلفة الفرصة البديلة لاستخدام هذه الموارد النادرة ، و يتطلب تطبيق هذه الإستراتيجية معرفة الموارد التي يحتاجها كل منتج و مقدار المتاح من هذه الموارد<sup>1</sup> .

#### **المطلب الثاني : مدخل التسعير على أساس التكلفة المستهدفة**

ظهرت طريقة التكلفة المستهدفة لأول مرة في اليابان ، ثم انتقلت إلى الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا ثم انتشرت بعد ذلك في العديد من الدول الصناعية الأخرى.

#### **1- مبدأ التكلفة المستهدفة :**

خلافا للطريقة التقليدية في مدخل التسعير على أساس (التكلفة + عائد) يحاول مدخل التكلفة المستهدفة أن يعالج مسألة التسعير بإدخال سعر المنتج في الصورة قبل أن يتم تصميمه ووضع النماذج الأولية له. وبذلك تحريك التكلفة مبكرا في مرحلة تطوير المنتج ، حيث يتم اشتقاق التكلفة المسموح بها للمنتج بعد القيام بدراسة للسوق من أجل معرفة السعر الذي تستعد حصة السوق لدفعه مقابل المنتج المطلوب بالخصائص المحددة ، ثم طرح هامش الربح المرغوب والذي حددته الإدارة من هذا السعر المقدر لتحديد التكلفة .

#### **2- كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في التسعير :**

يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في التسعير كما يلي :

#### **1-2- تحديد سعر البيع المستهدف :**

إن أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة تؤدي إلى وضع سعر مستهدف للمنتج ، سواء تعلق الأمر بتحديد سعر منتج جديد أو إعادة تقييم سعر منتج موجود في السوق فإن نقطة البداية تكون من السوق عوضا عن المعايير الداخلية للتكلفة أو تقديرات التكلفة الموجودة .

يتم تحديد الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص ص 90 ، 91.

- احتياجات و أذواق و رغبات العملاء و تحديد الخصائص المادية والوظيفية للمنتج التي تؤثر على السعر؛
- السعر المرضي ، وهو السعر الذي يستعد العملاء لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة في المنتج؛
- الوضعية التنافسية للمنافسين ، أسعارهم ، أصناف منتجاتهم ووظائفها؛
- تحليل العوامل المرتبطة بالسوق ، وذلك مثل موقع الشركة في السوق (الحصة السوقية) ، وإستراتيجية اختراق السوق، ومدى استجابة ورد فعل المنافسين ، كذلك السوق المستهدف ، ومرونة الطلب...الخ.

### 2-1-1- تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة:

يعتبر تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعبا جدا لأن المؤسسة لا تكون لديها أية معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات لتقييم على أساسها تطور السوق ، والإستراتيجية الأكثر ملائمة في هذه الحالة هي القيام بدراسة سوق مكثفة، دراسة منتجات وتقنيات المنافسين...الخ ، وتقييم تلك العوامل التي ستساعد المنتج على تقدير تكلفة الإنتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع.

### 2-1-2- تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق:

تعتبر عملية تحديد السعر المستهدف أسهل عندما يتعلق الأمر بمنتج موجود في السوق، لأن سعر السوق يكون موجودا و ينبغي فقط إعادة تقييمه مع الأخذ بعين الاعتبار أنشطة المنافسين ، كما يجب التنبؤ بانخفاضات الأسعار المحتمل حدوثها في السوق واتخاذ الإجراءات المناسبة في وقت مبكر لتفادي حدوث ذلك دون استعداد ، ومن المهم جدا تحليل السوق التي يخدمها المنتج لأن الاختلافات الوظيفية والإقليمية للأسواق قد تؤدي إلى تطبيق استراتيجيات تسعيرية مختلفة.

### 2-2- تعديل سعر البيع المستهدف :

تساعد المعلومات المتعلقة بنوعية المنتجات المتواجدة في السوق، ووظائفها، التكنولوجيات الحديثة، التصميم الجديدة، التغيرات البيئية...الخ المنتجين على تعديل وإعادة هيكلة نظام التسعير، كما أن توفر بعض المعلومات التاريخية المتعلقة بأداء المنتج السابق يجعل إعداد مخطط السعر أسهل ، وعادة ما يتم تعديل سعر البيع الحالي نتيجة إضافة وظائف أو خصائص جديدة للمنتج وهذا ما يسمى بالتعديل على أساس الوظائف والخصائص المادية للمنتج كما يمكن أن يكون تعديل السعر ناتج عن المنافسة.

### 2-2-1- تعديل السعر على أساس وظائف المنتج:

في هذه الحالة يكون التسعير بناء على سعر المنتج الموجود في السوق والتعديل الوظيفي الذي سيطرأ عليه. فإذا تمت إضافة أو إزالة وظيفة للمنتج، فإن قيمة هذه الوظيفة سيتم إضافتها أو طرحها من سعر المنتج الموجود في السوق للحصول على سعر المنتج بعد التعديل الوظيفي الذي طرأ عليه.

و تستخدم الكثير من الشركات اليابانية طريقة التسعير بالوظائف ، و يقوم التسعير بالوظائف على أساس انه يمكن تقسيم سعر المنتج إلى مجموعة من العناصر ، حيث يعكس كل عنصر قيمة أو وظيفة للعمل ،

وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف ، مثلا ، في صناعة السيارات ، الشكل ، الراحة ، التشغيل ، الثقة ، الجودة ، الجاذبية ، الموديل ... الخ ، و يحسب سعر البيع المتوقع بجمع القيم المعطاة لكل وظائف المنتج<sup>1</sup>.

### 2-2-2- تعديل السعر على أساس المنافسين:

هنا تضع المؤسسة السعر آخذة بعين الاعتبار منافسيها وخصائص منتجاتهم ، وتتمثل الإستراتيجية الرئيسية في تقدير قيمة التميز التي تكتسبها منتجات المنافسين بناء على وظائفها وخصائصها.

### 3- تقييم مدخل التكلفة المستهدفة في التسعير :

لأسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير مزايا ونقاط ضعف في المقابل ، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها.

#### 3-1- المزايا:

- يمكن المؤسسة من تسعير منتجاتها وفق معطيات السوق ( التسعير العملي ) ؛
- إن اتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل ، فإنها تتجنب مشاكل المداخل الأخرى للتكلفة ، حيث تصبح التكلفة أداة فعالة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية ؛
- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح بناء على أسعار السوق ؛
- أن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة، سعر البيع والربحية ، حيث يتم تحديد سعر البيع والربح المرغوب ثم يتم اشتقاق التكاليف المسموح بها وهذا يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف ؛
- إن من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف و هذا ما يعزز فرصة زيادة حجم الربح المستهدف ، كما انه يجعل من تسعير المنتجات عملية مرنة بشكل اكبر؛

#### 3-2- نقاط الضعف :

- من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة، و بناء على ذلك فانه في حالة تغير سعر السوق (في حالة الانخفاض) يجب إعادة النظر في تقدير التكلفة المستهدفة .
- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 96.

الخسائر نتيجة لانخفاض الأسعار في السوق بسبب حدة المنافسة أو انخفاض الطلب فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.

- هناك أيضا مشكل آخر يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا في المنافسين الحاليين ، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية فمن غير الممكن أن تنتبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة ، وبما أن التسعير حسب التكلفة المستهدفة قائم على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

### المطلب الثالث : مدخل التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل

يعتبر تحليل التعادل من التحليلات المهمة التي تساعد إدارة المنظمة في الرقابة و اتخاذ القرارات و في مقدمتها قرارات التسعير، حيث يتطلب اتخاذ تلك القرارات الحصول على معلومات تتعلق بسلوك التكاليف وحجم النشاط و الأرباح المتعلقة بذلك ، و هذه العلاقة تشكل الإطار العام لنشاط أي منظمة هادفة للربح مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الخارجية و منها ظروف المنافسة و الطلب و تغير أذواق الزبائن...الخ.

#### 1- مفهوم نقطة التعادل :

طريقة التسعير هذه يتم تطبيقها من قبل شركة جنرال موتورز الأمريكية، حيث يتم تسعير مركباتها لتحقيق نسبة ربح محصورة بين 15% و 20% من استثماراتها ، تطبق هذه الطريقة كذلك من طرف شركات المنافع العامة.<sup>1</sup>

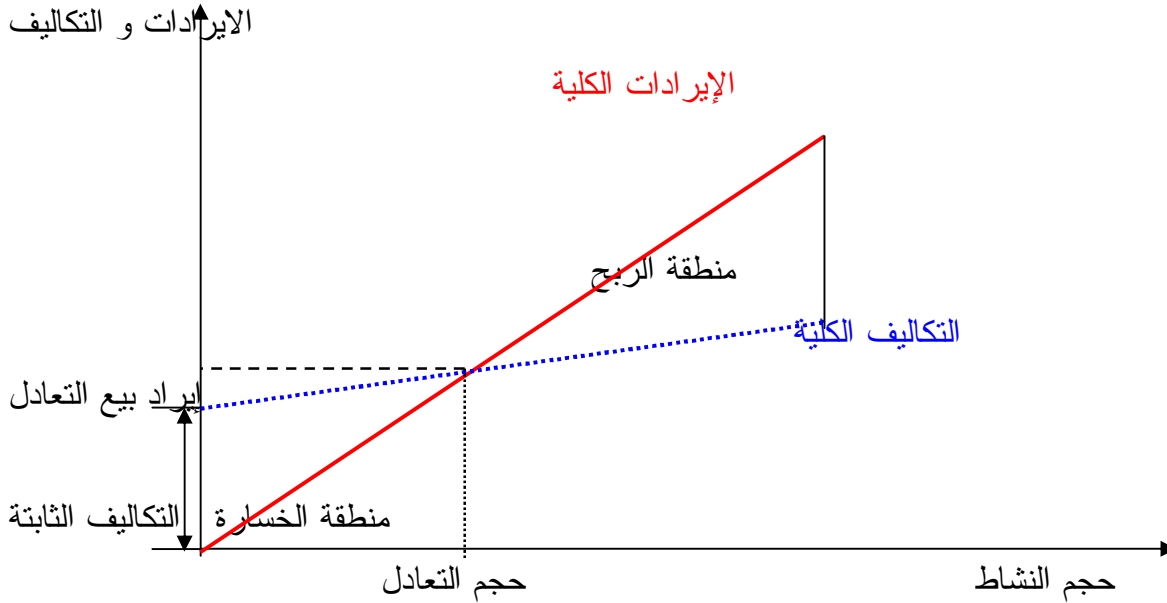
تعتبر نقطة التعادل مهمة في تحليل العلاقة بين التكاليف و المبيعات و الأرباح ، حيث تستطيع المنظمة معرفة عدد الوحدات التي عندها يمكن استرداد كامل تكاليفها.

و يركز تحليل التعادل على أن هناك حد أدنى للكمية التي يجب إنتاجها وبيعها عند سعر بيع معين حتى تستطيع المؤسسة تغطية تكاليفها الكلية وهو ما يطلق عليه نقطة التعادل وهي الكمية من حجم الإنتاج عند سعر بيع معين التي يتساوى عندها الإيراد الكلي مع التكلفة الكلية ، بحيث تكون النتيجة معدومة عند هذه النقطة ، و تبدأ المنظمة في تحقيق الربح عند تجاوز هذه النقطة ، أما التراجع عن نقطة التعادل فيعني تحقيق خسارة ، و بذلك تظهر لدينا منطقتين وهما : منطقة الربح بعد نقطة التعادل ، منطقة الخسارة تحت نقطة

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 157.

التعادل و الشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (6) : تحليل التعادل و تحليل الربحية ( خارطة الربحية )



المصدر : مؤيد الفضل ، مدخل إلى الأساليب الكمية في التسويق ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص 113.

## 2- خطوات تطبيق مدخل نقطة التعادل في التسعير:

يتطلب تنفيذ هذا المدخل في التسعير الخطوات التالية :

- تحديد التكاليف المتغيرة و الثابتة و بالتالي تحديد التكاليف الإجمالية الملائمة للفترة الزمنية؛
  - تقدير عدد الوحدات المباعة حسب حجم الطلب على المنتج في السوق؛
  - تحديد الربح المستهدف و الذي تخطط المؤسسة لتحقيقه ، و عموماً يتمثل الربح المستهدف في تحقيق معدل عائد مخطط على الاستثمار أو تحقيق معدل عائد مخطط على المبيعات ؛
  - تحديد سعر البيع الذي يغطي التكاليف الإجمالية ، و يحقق الربح المستهدف.
- و عموماً فإن المؤسسة إذا أرادت تحقيق ربح معين ، فيمكن استخدام سعر أعلى من السعر الذي يحقق كمية التعادل ، و من ثم متابعة النتائج ( أي تأثير السعر المرتفع ) على الإيرادات الكلية ، و التكاليف الكلية ، ثم إيجاد الفرق بينهما لتحديد الربح.
- و عليه فإن إدارة المؤسسة تفترض عدة أسعار ، ثم تأخذ بعين الاعتبار تأثير كل من هذه الأسعار على مقدار الطلب و التكاليف و الإيرادات ، ثم تقارن هذه النتائج بعضها ببعض لتختار السعر الذي يحقق أقصى أرباح ممكنة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، أصول التسويق ، مرجع سابق ، ص 211.

### 3- تحديد نقطة التعادل :

بشكل عام يمكن تحديد نقطة التعادل على أساس المؤشرات الكمية التالية :

#### 3-1- تحديد نقطة التعادل على أساس حجم المبيعات:

و هي الكمية التي يتوجب على المؤسسة إنتاجها و بيعها عند سعر بيع معين حتى تضمن تغطية جميع التكاليف الإجمالية خلال الفترة الزمنية ، و يمكن تحديد الكمية التي تحقق التعادل كما يلي :

$$\text{كمية التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{السعر} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

#### 3-2- تحديد نقطة التعادل على أساس قيمة المبيعات:

يتوجب على المؤسسة تحقيق حجم مبيعات معين ( رقم أعمال أدنى ) ، يتم من خلاله تغطية جميع التكاليف الثابتة و المتغيرة التي تحملتها المؤسسة خلال الفترة الزمنية ، دون تحقيق ربح أو خسارة، و يمكن تحديد حجم المبيعات الأدنى الذي يحقق نقطة التعادل كما يلي :

$$\text{رقم الأعمال الأدنى ( عتبة المردودية )} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\frac{1 - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}{\text{سعر البيع}}}$$

#### 3-3- تحديد نقطة التعادل مع تحقيق ربح مستهدف:

في بعض الحالات تتجه المنظمة إلى بلوغ نقطة معينة من النشاط تستطيع عندها تغطية جميع التكاليف ، و ترغب في تحقيق ربح مستهدف خلال فترة زمنية معينة ، يتمثل في تحقيق معدل عائد مخطط على الاستثمار أو على المبيعات ، و لهذا تحسب كمية التعادل كما يلي :

$$\text{كمية التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{السعر} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

#### 4- تقييم مدخل تحليل نقطة التعادل في التسعير :

لأسلوب تحليل نقطة التعادل مزايا ونقاط ضعف في المقابل فيما يلي عرض أهمها:

##### 4-1- المزايا:

- توفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية المتعلقة بالتكاليف لفهم وضعية المؤسسة و ضبط سلوك التكاليف ، مما يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات على أسس سليمة و موضوعية ؛

- إمكانية التمييز بين المنتجات من خلال تحديد المنتجات الأكثر ربحية منها ، و معرفة مدى مساهمتها في تشكيل أرباح المؤسسة ، كما تساعد في التعرف على المنتجات الأقل ربحية أو المتسببة في الخسارة و بالتالي وقف إنتاجها ؛
- توفر هامش مرونة كبير في تحديد السعر الملائم للمنتجات ، من خلال معرفة كمية التعادل و السعر الأدنى الذي يضمن تغطية جميع التكاليف ، مما يتيح للمديرين فرصة استغلال المناورة السعرية ، لزيادة حجم المبيعات و الأرباح و تحقيق أهداف المؤسسة و تعزيز مكانتها التنافسية.

#### 4-2- نقاط الضعف :

- صعوبة الفصل بين بعض أنواع التكاليف المتغيرة و الثابتة نتيجة لتداخلها أثناء مراحل الإنتاج والبيع ؛
- افتراض ثبات عناصر التكاليف خلال فترة التحليل ومن ثم فهو يفترض الخطية في التحليل ؛
- تعتبر هذه الطريقة ملائمة على المدى القصير فقط ، و تأخذ بعين الاعتبار مختلف التغيرات التي قد تحدث على المدى الطويل مثل تغير الطلب ، و دخول منافسين جدد ، و تغير تكنولوجيا الإنتاج ، و تغير أذواق الزبائن...الخ ؛
- صعوبة تطبيقها عند إنتاج المؤسسة لعدة منتجات بتكاليف مختلفة و متداخلة و تطبيق أسعار متفاوتة في أسواق متعددة ، مما يفرض ضرورة تحديد نقطة التعادل لكل منتج على حده و تحديد نقطة التعادل الإجمالية للمؤسسة.

#### المطلب الرابع : مدخل التسعير على أساس التكلفة الحدية

يعد التحليل الحدي أحد الأساليب التي يمكن بواسطتها توضيح العلاقة بين الطلب و التكلفة والأرباح والذي يمكن عن طريقه تحديد سعر البيع الأمثل.

#### 1- مبدأ طريقة التكلفة الحدية:

تقوم الفكرة الأساسية للتحليل الحدي على أساس أن نقطة الربح القصوى هي النقطة التي تتساوى فيها التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي، و بالتالي فإن التحليل الحدي يمثل عملية متابعة للتكاليف و الأرباح الناتجة عن بيع أو إنتاج وحدة إضافية من السلعة و التي تسمى " الوحدة الحدية" ، و إيرادها يسمى "الإيراد الحدي" ، و تكلفتها تسمى " التكلفة الحدية" .

و لذلك فإن أفضل سعر بيع هو ذلك السعر الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح ، و يتحقق ذلك بتقاطع منحنى التكاليف الحدية مع منحنى الإيراد الحدي، أو بمعنى آخر يتحقق أقصى ربح للمنشأة عند إنتاج وبيع تلك الكمية من الوحدات (الحجم الأمثل من الإنتاج ) التي يتساوى عندها الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية.



## 2- تطبيق طريقة التكلفة الحدية في التسعير :

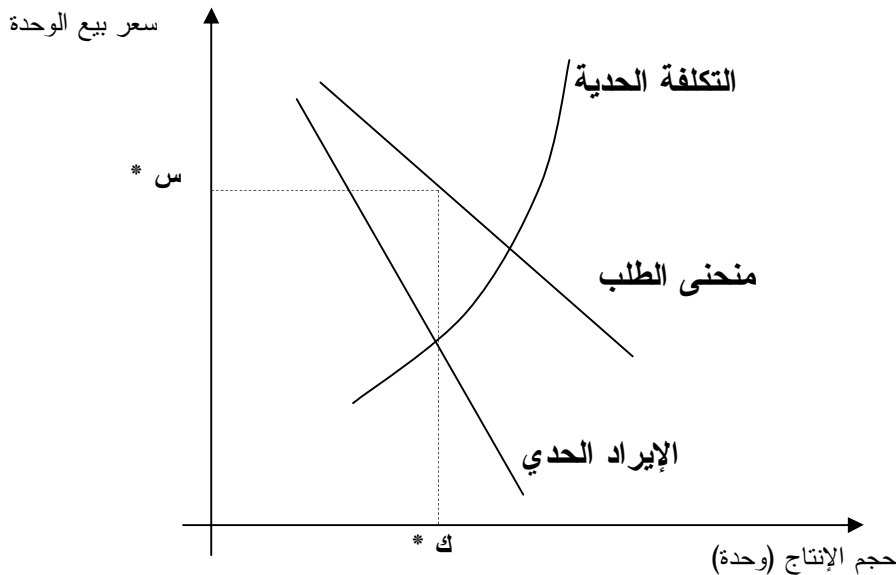
يعتمد تطبيق المنهج الاقتصادي للتحليل الحدي على الافتراضات التالية:

لا يمكن للمنشأة أن تقوم ببيع عدد غير محدود من الوحدات من المنتج بنفس السعر، فعند نقطة معينة لا بد أن يتم تخفيض السعر لزيادة حجم المبيعات، وعليه فإنه كلما انخفض سعر البيع ينقص معدل التغير في إجمالي الإيرادات، وسوف تستمر الزيادة في إجمالي الإيرادات بالهبوط أكثر وأكثر كلما انخفض السعر؛

تعتبر التكاليف اللازمة لإنتاج وحدة إضافية واحدة هي تكاليف " متغيرة " ، بينما التكاليف الثابتة تبقى في إجماليها ثابتة ضمن المدى الملائم ويكون نصيب الوحدة المنتجة الواحدة منها متناقصا كلما زاد حجم الإنتاج، ولكن بعد تجاوز هذا المدى الملائم فإن التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة الواحدة سوف ترتفع نتيجة للارتفاع في التكاليف الثابتة الناتجة عن إنتاج وحدات إضافية مثل الاهتلاك والصيانة وغيرها، وهكذا فإن دالة التكاليف سترتفع، وستظل المنشأة قادرة على زيادة أرباحها بإنتاج وبيع وحدات إضافية من المنتج طالما أن معدل الزيادة في إجمالي التكاليف هو أقل من إجمالي الزيادة في الإيرادات (والتي افترضنا أنها زيادة متناقصة بزيادة عدد الوحدات المنتجة)؛

عند نقطة معينة فإن معدل الزيادة في التكاليف سوف يتساوى مع معدل الزيادة في إجمالي الإيرادات، وعند هذه النقطة فإنه لا فائدة من الاستمرار في إنتاج وبيع وحدات إضافية لأن الربح لن يرتفع ولن يتأثر.

الشكل رقم (07) : دوال الإيرادات و التكاليف الحدية



المصدر : محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى ، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثالثة ، ص 262.

نلاحظ أنه عند النقطة ك\* وهي مستوى الطلب الذي تتساوى عنده الإيرادات الحدية مع التكاليف الحدية فإن سعر س\* هو ذلك السعر الأمثل الذي يؤدي حسب وجهة نظر المنهج الاقتصادي للتسعير إلى تعظيم الأرباح.

### 3- مزايا و نقاط ضعف طريقة التكلفة الحدية :

كأي طريقة من طرق التسعير، فإن للتكلفة الحدية مزايا ونقاط ضعف في المقابل سنحاول فيما يلي عرض أهمها:

#### 3-1- المزايا :

- من مزايا هذه الطريقة في التسعير أن تؤدي إلى تحديد السعر الذي يحقق أكبر قدر ممكن من الأرباح من خلال حجم الإنتاج الأمثل ، إلا أن هذه الميزة لا تتفق مع المفهوم الاجتماعي للتسويق، وتدخل الدولة في قرارات التسعير؛
- تمكن هذه الطريقة من تحديد أسعار بيع مختلفة حسب مستويات النشاط التي تحققها المؤسسة وحسب علاقاتها مع الزبائن ، و بالتالي، يمكن لها تحديد ما يمكن اعتباره أسعار عادية مطبقة على الشرائح الأولى للإنتاج، وأسعار منخفضة بالنسبة لباقي الشرائح ، هذه الصيغة يمكن أن تعتمد عليها المؤسسات التي تعترم تطبيق أسعار مخفضة لزبائن جدد، خاصة إذا كانت التكلفة الحدية ضعيفة و أن هذا التصرف لا يجبرها على تعديل هيكلتها ، و لكن يجب التحلي بالحذر تجاه الزبائن الذين لا يستفيدون من هذه الميزة ، كما يجب على المؤسسة أن تتأكد من أن الزبائن الذي يستفيدون من الأسعار المخفضة ليسوا منافسين لها في نفس سوق تصريف منتجاتها؛
- يفضل اللجوء إلى هذه الطريقة في تسعير المنتجات عندما تكون المؤسسة في وضعية احتكار أو شبه احتكار ( احتكار القلة ) ؛
- يمكن أن تستخدم هذه الطريقة في أوقات معينة حيث تسعى المؤسسة إلى البقاء في السوق أو مواجهة المنافسة لفترة زمنية معينة على أمل أن تتحسن الظروف مستقبلا؛
- تعتبر أحسن طريقة فيما يتعلق باتخاذ القرارات حول إنتاج أو عدم إنتاج، قبول أو عدم قبول طلبيه إضافية، اعتمادا على برنامج مسطر مسبقا و هي تساعد حقيقة على اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الأسعار المناسبة للطلبات الخاصة في مثل هذه الحالات <sup>1</sup>.

#### 3-2- نقاط الضعف :

- مفهوم التكلفة الحدية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل أو يطبق في المؤسسات ؛
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دوال الإنتاج و التكاليف و الإيرادات الخاصة بها، و لذلك من الصعب رسم أشكال المنحنيات السابقة، نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة ؛

<sup>1</sup> درحمون هلال ،مرجع سابق ، ص 247.

- التركيز فقط على السعر، مع إهمال العوامل الأخرى وخصوصا عناصر المزيج التسويقي الأخرى (المنتج، التوزيع، والترويج) ؛
  - افتراض أن الهدف الأساسي للمنشأة وهو تعظيم الأرباح وإهمال الأهداف الأخرى كزيادة الحصة السوقية، وتحقيق معدل عائد مناسب على الاستثمار، وإرضاء المستهلكين ؛
  - قد يسبب تخفيض الأسعار مثلا رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب احتمال وجود حرب الأسعار؛
  - يصعب، من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الحدية، إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان<sup>1</sup>.
- وبالرغم من العيوب السابقة تبقى طريقة التسعير والمبنية على أسلوب التحليل الحدي بمثابة إطار يمكن الاستفادة منه كنقطة انطلاق لاتخاذ قرار تحديد السعر و بالتالي تحديد سياسة التسعير المناسبة للمؤسسة.

### المبحث الثالث : مداخل التسعير الأخرى

تعتبر قرارات التسعير الخاصة بتحديد أسعار البيع للمنتجات النهائية لمختلف المؤسسات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة المعنية ، فلا يعتبر قرار تحديد سعر البيع للمنتج النهائي مجرد قرار تسويق أو تمويل فقط ، ولكنه يمتد ليشمل كل نواحي أنشطة الشركة ، بمعنى انه يؤثر على الشركة ككل ، فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات ، و في نفس الوقت يحدد تدفق الإيرادات الداخلة للشركة ، و لا شك إن استمرار الشركة في الأجل الطويل يرتبط بتحقيق إيرادات اكبر من التكاليف بما يحقق عائد يسمح بالبقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة.

و تعد عملية تحديد تكاليف المنتج القاعدة الأساسية للسعر ، أما ادراكات المستهلك تجاه قيمة المنتج فهي السقف ، و ينبغي على المؤسسات الاقتصادية أن تنظر إلى أسعار المنافسين و الطلب في السوق كركائز يجب الاستناد إليها ، لكي تستطيع الوصول إلى أفضل الأسعار الموجودة بين هذه الاتجاهات .

مما سبق نستنتج أنه بخلاف مدخل التكلفة توجد ثلاث مداخل أخرى للتسعير يمكن للمؤسسة أن تستند إليها في تحديد أسعار منتجاتها و هي :

- مدخل التسعير حسب الطلب ؛
- مدخل التسعير حسب المنافسة ؛
- مدخل التسعير حسب ادراكات المشتري ( القيمة ) ؛

<sup>1</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق ، ص 246.

## المطلب الأول: مدخل التسعير حسب الطلب

بينما تضع التكاليف الحدود الدنيا للسعر الذي يمكن أن تقدم به السلعة إلى السوق فإن مستوى الطلب يضع الحدود القصوى لما يستطيع المستهلك دفعه .

تعتمد هذه الطريقة على دراسة ظروف السوق دراسة عميقة ومدققة والتعرف على الثمن الذي يراه المستهلك ملائماً لشراء السلعة، و يحدد السعر طبقاً لهذه الطريقة بناء على اتجاه الطلب على السلعة بحيث تحاول المؤسسة المقارنة بين مستويات السعر المختلفة و مستويات الطلب الناتجة عن كل سعر ثم دراسة وتحليل الطلب على كل حالة ، وهذا يعني أن أساس السعر ليس التكلفة ولكن استجابة المستهلك لقيمة السلعة ومن ثم تستطيع المؤسسة تحديد الكمية التي يمكن للسوق أن يستوعبها من السلعة عند كل سعر معين، ثم تختار المؤسسة الكمية التي تلائمها و تحدد السعر المناسب ، و الذي يكون كافياً لتغطية النفقات و يحقق أقصى الأرباح بحيث:

- يحدد سعر مرتفع عندما يكون الطلب مرتفع على السلعة ؛
- يحدد سعر منخفض عندما يكون الطلب على السلعة ضعيف .

إن تحديد الأسعار وفقاً لهذه الطريقة يتم في استقلالية تامة عن المنتج، و بغض النظر عن التكلفة أو المنافسة، حيث يتم تحديده من خلال توازن قوتي العرض والطلب في السوق، فالطلب على السلعة يبقى دائماً أحد القوى الأساسية لتحديد أسعار السلعة، نظراً لكونه انعكاساً لرغبة وقدرة المشتري على دفع مبلغ ما مقابل سلعة ما وفي فترة زمنية محددة<sup>1</sup>.

### 1- منحى الطلب :

يعرف الطلب على أنه مجموعة الكميات المختلفة التي يرغب في الحصول عليها (شراؤها) لقاء أسعار محددة خلال فترة زمنية معينة<sup>2</sup>.

يعكس منحى الطلب العلاقة بين الكمية و السعر ، و هذه العلاقة هي علاقة سلبية بشكل عام ، أي أنه إذا ارتفع سعر سلعة ما فستقل الكمية المطلوبة ، و إذا انخفض السعر زادت الكمية المطلوبة من هذه السلعة مع بقاء المتغيرات الأخرى على حالها .

و الجدير بالذكر أن هذه العلاقة لا تنطبق على كافة أنواع السلع ، ففي حالة سلع التفاخر كالملابس والعطور .. تكون العلاقة بين السعر و الكمية المطلوبة طردية ( يزداد الطلب مع زيادة السعر و العكس صحيح )<sup>3</sup>.

### 2- مرونة الطلب :

تعرف مرونة الطلب السعرية بأنها مدى التجاوب النسبي بين الكمية المطلوبة من سلعة ما إلى التغير في

<sup>1</sup> محمد فريد الصحن، التسويق، مرجع سابق ، ص 392.

<sup>2</sup> عمر صخري: مبادئ الاقتصاد الجزئي الودودي ، مرجع سابق ، ص 12.

<sup>3</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق، ص 203.

سعرها<sup>1</sup>، أي انه إذا تغير طلب الزبائن لمنتج معين نتيجة تغيير السعر فنقول إن لدى الزبائن حساسية سعرية، فحساسية السعر هي مؤشر للتغير في الطلب ( الكمية ) نتيجة للتغير في السعر ، و يشير الاقتصاديون لهذا المؤشر بمرونة الطلب السعرية<sup>2</sup>.

يجب التنويه هنا إلى انه لا يمكن اعتبار المرونة عاملاً وحيداً مؤثراً في تحديد السعر بل يجب الأخذ في الاعتبار التكاليف و الأرباح المترتبة عن بيع أي كمية عند أي مستوى من الطلب.

و من الضروري الإشارة إلى أن منحنيات مرونة الطلب و حساسية السعر ليست جامدة فهي تتأثر بالعديد من المتغيرات مثل : التغير في أذواق المستهلكين و اتجاهاتهم و التغيرات التكنولوجية و التعليمات الحكومية...الخ<sup>3</sup>.

### 3- تأثيرات تغير السعر على إيرادات المؤسسة:

لدينا الجدول التالي يبين تأثير السعر على إيرادات المؤسسة وفقاً لمستوى مرونة الطلب:

الجدول رقم (05) : تأثير السعر على الإيرادات

مرونة الطلب	حالة الطلب	ارتفاع السعر	انخفاض السعر
أكبر من 1	طلب مرن	انخفاض الإيراد	ارتفاع الإيراد
أقل من 1	طلب غير مرن	ارتفاع الإيراد	انخفاض الإيراد
تساوي 1	طلب متكافئ المرونة	إيراد ثابت لا يتغير	إيراد ثابت لا يتغير

المصدر: محمد فريد الصحن: التسويق، مرجع سابق، ص 300 .

من الجدول أعلاه نستخلص ثلاث حالات لمرونة الطلب ولكل حالة تأثيراتها الخاصة حسب ما يلي:

#### 3-1- الحالة الأولى: الطلب المرن:

وهذا يعني أن الطلب يتأثر ويتغير بمعدل أكبر من التغير في السعر، ذلك أنه إذا تم رفع السعر فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض كبير في الطلب وانخفاض في الإيرادات، أما إذا خفض السعر فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب ومزيد من الإيراد.

#### 3-2- الحالة الثانية: الطلب غير مرن:

معناه أن الطلب لا يتأثر كثيراً بالتغير في السعر، حيث رفع الأسعار قد لا يؤدي إلى انخفاض الطلب حتى وإن انخفض هذا الأخير فسيكون انخفاضه غير مؤثر على الإيرادات، التي ستبقى تميل دائماً للارتفاع،

<sup>1</sup> محمود الوادي ، كاظم العيسوي ، الاقتصاد الجزئي تحليل نظري و تطبيقي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص 74.

<sup>2</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 264.

<sup>3</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق ، ص 205.

أما إذا انخفض السعر فهذا لا يؤدي حتما إلى زيادة المبيعات وإنما من الممكن أن يؤدي إلى انخفاض في رقم الأعمال و بالتالي انخفاض في الإيرادات.

### 3-3- الحالة الثالثة: الطلب متكافئ المرونة:

مهما كان التغير في السعر بالزيادة أو النقصان فسينتج عنه حتما نفس المقدار من التغير في الطلب وهذا ما يؤدي إلى عدم التغير في الإيرادات المحصلة.

### 4- طريقة التمييز السعري حسب الطلب :

و هي طريقة للتسعير تستخدم حسب مستوى الطلب في السوق حيث يمكن للمؤسسة وضع أكثر من سعر للسلعة أي سعرين أو أكثر وذلك باختلاف المستهلك ، المكان ، الوقت ... الخ وتعتبر سياسة التمييز في الأسعار شكلا من أشكال التسعير على أساس السوق و تتمثل في :

**4-1- تمييز السعر حسب المستهلك :** هنا نجد مستهلكون مختلفون ينفقون كميات مختلفة بالنسبة لنفس السلعة.

**4-2- تمييز السعر حسب المكان :** وهنا نجد أن نفس السلعة يتم تسعيرها بأسعار مختلفة في أسواق مختلفة.

**4-3- تمييز السعر حسب الوقت :** وهنا نجد أن تسعير السلعة يختلف من موسم لآخر .

ولكي تتحقق سياسة التمييز يجب توفر مجموعة من الظروف<sup>1</sup>:

- إذا كان السوق قابل للتقسيم إلى قطاعات ويختلف الطلب من قطاع لآخر؛
  - أن لا يكون هناك فرصة بالنسبة للقطاع الذي يشتري بسعر منخفض على إعادة بيع السلعة بسعر مرتفع في قطاع آخر؛
  - عدم وجود فرصة للمنافسين لبيع السلعة بسعر منخفض في القطاعات التي تباع فيها المؤسسة بسعر مرتفع ؛
  - أن تكلفة تجزئة السوق والسياسات السعرية المطبقة لا تزيد عن العائد الذي ستحققه المؤسسة من تمييز الأسعار؛
  - أن لا يؤدي ذلك إلى غضب العملاء وإبعادهم عن التعامل مع المؤسسة .
- ويلزم لاستخدام هذه الطريقة تقدير الكميات المطلوبة من السلعة و مستويات الأسعار واختيار السعر الذي يحقق أكبر إيراد ممكن، وتتوقف فعالية هذه الطريقة على دقة التقديرات الخاصة بالطلب والتي غالبا ما تتسم بالصعوبة .

### 5- دور المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكاليف في تحديد السعر وفقا للطلب :

إن تحديد الأسعار حسب الطلب الموجود في السوق على السلعة المعروضة يعد مستقلا تماما عن

<sup>1</sup> عصام الدين أبو علفه ، التسويق " المفاهيم والاستراتيجيات بين النظرية والتطبيق " ، مؤسسة حورس الدولية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، الجزء الأول ، ص: 326.

المؤسسة المنتجة، وهذا يعني كما عرفنا سابقا أن حجم الطلب هو المسؤول عن ذلك لأنه يعبر عن رغبة وقدرة المشتري على الحصول على حاجياته ووفقا لهذه القدرة سيحدد السعر، إلا أن قدرة الشراء إذا ما تم قياسها سيكون لها حد أقصى، هذا الحد الأقصى ما هو في حقيقة الأمر إلا على السعر الذي يمكن للمؤسسة أن تباع به منتجاتها ، وهذا غير كاف فعلى المسيرين تجميع المعلومات المحاسبية الخاصة بتكاليف الإنتاج والتوزيع من أجل تحديد سعر التكلفة ومن ثم الوصول إلى أدنى سعر يمكن أن يباع به المنتج، فلا يباع بأقل منه ولفترة طويلة، حتى لا تصل المؤسسة إلى مرحلة تحمل الخسائر ، إذن ما يمكن قوله هو أن المعلومة المحاسبية الخاصة بتكاليف الإنتاج و التوزيع مكملة لطريقة التسعير وفقا للطلب ففي حين تمكن هذه الطريقة من تحديد أعلى حد للأسعار، يمكن للمعلومة المحاسبية في هذه الحالة إفادتها بالحد الأدنى لها و هو تحديد مستوى التكاليف.

وعلى أية حال يجب ملاحظة أن التسعير على أساس الطلب لا يعد بديلا عن التسعير على أساس التكلفة بل يفضل الجمع بينهما للوصول إلى السعر الضروري لتحقيق الأرباح ويمكن أن يتم ذلك من خلال إتباع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- جمع المعلومات الكافية التي تتعلق بالسياسة السعرية لكل سوق ؛
- المراجعة المستمرة للإجراءات التسعيرية من جانب فريق الأسعار ؛
- إعادة فحص الأسعار الخاصة بخط المنتجات ؛
- تحديد مسؤولية وضع الأسعار ؛
- تدريب رجال البيع على كيفية تطبيق سياسات التمييز في الأسعار ؛
- التأكد من أن ما يقدمه رجال البيع يتفق مع احتياجات المستهلك ؛
- تخطيط الوقت المتعلق بإجراءات التسعير .

### المطلب الثاني : مدخل التسعير على أساس المنافسة

عندما تدرك المؤسسة قوة المنافسة في مجال الصناعة التي تتعامل معها أو مجال السلع التي تنتجها فإنها ترى أنه من الأفضل أن تبدأ بتحديد السعر المبدئي و ذلك بدراسة أسعار المنافسين خاصة عندما تكون مقبلة على تقديم سلعة جديدة أو طراز جديد لها لأول مرة ، الأمر الذي لا يمكن معه تجاهل أسعار السلع المنافسة ، بل يجب أن تكون هي الأساس الذي تبدأ المؤسسة به وتدور حوله الدراسة لافتراض السعر المبدئي ثم النظر إلى إمكانية تعديله أو ضرورة الإبقاء عليه في ضوء العوامل الأخرى لتصل إلى السعر النهائي الذي يعلن عنه وتقدم به السلعة حتى وإن اضطرت المؤسسة إلى إعادة النظر في التكاليف أو الإستراتيجية التسويقية أو الاكتفاء مبدئيا بهامش ربح أقل أو إعادة النظر في خاصية السلعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> توفيق محمد عبد المحسن : التسويق وتحديات التجارة الإلكترونية ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، مصر ، ص 275.

<sup>2</sup> محي الدين الأزهرى ، إدارة النشاط التسويقي ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، مصر ، 1988 ، الجزء الثاني، ص207.

يمكن استخدام هذه الطريقة عندما تعتبر أسعار المنافسين أكثر أهمية من التكلفة الخاصة بالسلعة وذلك في ظل الظروف التالية :

- زيادة المنافسة في السوق ؛
- تماثل السلع ؛
- أهمية السعر بالنسبة للأسواق المستهدفة بالنسبة للمؤسسة .

## 1- أنواع المنافسون :

### 1-1-المنافسون المباشرون:

يقدم المنافس المباشر منتج بديل يتطابق بشكل شبه كامل مع منتج المؤسسة مثل : الأدوات المدرسية ،المنظفات المنزلية ، المشروبات الغازية مثل بيبسي كولا و كوكاكولا، بحيث تخضع هذه المنتجات للمنافسة الشديدة و التي قد تصل إلى حرب الأسعار أحيانا ، و يجب على المؤسسة في هذه الحالة دراسة أسعار منتجاتها بدقة متناهية ، لان أي خطأ في اتخاذ أي قرار يتعلق بالسعر ينتج عنه خسارة للمؤسسة و فقدان لمكانتها أو حصتها في السوق فمثلا: إذا تصور الزبون أن السعر مرتفع يجب على المؤسسة في هذه الحالة تمييز منتجها بالموصفات الخاصة مثل الجودة ، الوزن الإضافي ،طريقة التغليف ، الخصومات السعرية ،والترويج ....الخ ، أما إذا تصور الزبون أن السعر منخفض فقد يعتقد أن منتج المؤسسة رديء و بالتالي يؤثر هذا التصور على قراراته و على مبيعات المؤسسة و حصتها السوقية .

### 1-2-المنافسون القريبون:

يقدم المنافسون منتجات تشبع حاجات المستهلكين و تؤثر على إقبالهم على منتجات المؤسسات الأخرى دون أن تتطابق تماما معها مثل العصائر و المشروبات الغازية ، و من المحتمل أن يقوم الزبون بشرائها كبديل لمنتج آخر ، و قد تكون المنافسة من خلال تقديم منتجات متشابهة و مميزة من حيث الخدمات الإضافية المرافقة أو تكون على شكل حزمة منتجات مثل خدمات النقل الجوي و خدمات الوكالات السياحية...الخ.

### 1-3-المنافسون غير المباشرون:

يؤثرون على القدرة الشرائية للمستهلك عند ترتيب أولوياته مثل المشروبات الغازية و الفواكه ، خصوصا في حالات الندرة أو ارتفاع الأسعار.

## 2- أشكال المنافسة :

تظهر المنافسة بين مختلف المؤسسات في الأسواق المستهدفة و تتخذ أشكالا مختلفة حسب طبيعة المنتجات و حجم الأسواق و طبيعة الزبائن و حساسيتهم للسعر ...الخ . يمكن تمييز شكلين من أشكال المنافسة هما <sup>1</sup>:

<sup>1</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 259.



## 2-1- المنافسة غير السعرية:

تحدث المنافسة غير السعرية في السوق عندما تقرر المؤسسة عدم التركيز على السعر وتركز و إنما تهتم بشكل اكبر بالتركيز على باقي عناصر المزيج التسويقي من خلال إبراز خصائص المنتج الذي تميزه عن باقي المنتجات الأخرى للمنافسين ، كالخدمات المصاحبة ، جودة المنتج ، الترويج ، التغليف ، أو أي عوامل أخرى ، فالأهمية الكبرى التي تجنيها المؤسسة من وراء المنافسة غير السعرية هو بناء ولاء المستهلك للعلامة التجارية.

## 2-2- المنافسة السعرية:

تنشأ المنافسة السعرية عندما يواجه المستهلكون صعوبة في التمييز بين خصائص المنتجات المختلفة ، أي أن هناك تشابها كبيرا في خصائص المنتجات ، و لهذا تلجأ المنظمات في تقديم منتجاتها بأسعار مخفضة ، كما تركز المؤسسات في المنافسة السعرية على كسب اكبر حصة سوقية على حساب المنافسين اعتمادا على السعر.

فحتى تستطيع المؤسسة المنافسة بشكل فعال على أساس السعر يجب عليها أن تنتج منتجاتها بتكلفة اقل من باقي المؤسسات الأخرى ، فلو أن جميع المؤسسات تباع منتجاتها بأسعار متماثلة ، فان المؤسسة ذات الإنتاج بالتكلفة المنخفضة تكون أكثر قدرة على المناورة من خلال السعر وذلك بغرض تحقيق أرباح اكبر.

تظهر المنافسة السعرية في الأسواق المختلفة للسلع و الخدمات من خلال الأشكال التالية :

### 2-2-1- التسعير التعاوني :

يظهر هذا الشكل من المنافسة عند عملية التكافؤ بين المنافسين ، و هذا بغرض تحقيق الاستقرار في الأسعار و ثبات الحصة السوقية لكل منافس و يبرز هذا النوع من المنافسة في الأسواق الاحتكارية " احتكار القلة " فكل حركة سعرية

من طرف منافس معين يتجاوب الآخرون معه و لصالح الجميع ، فإذا قام احدهم برفع السعر فان الآخرون يتخذون نفس القرار.

### 2-2-2- التسعير التكميلي :

و هو الإجراء الذي يقوم به المنافسون الصغار و ذلك بتعديل أسعار منتجاتهم استجابة لتعديل المنافسين الكبار لأسعار منتجاتهم و هذا ما نشاهده بالنسبة للمنتجين الصغار للبتترول خارج منظمة الأوبك الذين يستجيبون لتغيرات الأسعار لأعضاء منظمة الأوبك.

### 2-2-3- التسعير الانتهازي:

و هو الإجراء الذي يغتنم فيه بعض المنافسين الفرصة لزيادة المبيعات بتخفيض الأسعار لإغراء الزبائن ، أو الإبقاء على الأسعار عند قيام باقي المنافسين بتخفيض أسعارهم.

### 2-2-4- التسعير النهبي الضار (المفترس): و هو تسعير عادة ما تقوم به المؤسسات ذات الموارد

المالية الضخمة و ذلك بوضع الأسعار بمستوى منخفض جدا قد يصل إلى مستوى اقل من سعر التكلفة بهدف

تحطيم المنافسين و إقصائهم من دائرة المنافسة و إلحاق أقصى الأضرار بهم ، و في مراحله الأولى يستخدم لتأديب منافس معين بضرورة الالتزام بالأسعار المعلنة لباقي المنافسين<sup>1</sup>.

## 2-2-5- القيادة السعرية: في هذا الشكل من المنافسة نجد نوعين من المؤسسات:

### أ- مؤسسات قائدة (رائدة) :

و هي مؤسسات كبيرة اقتصاديا و لديها موارد مالية ضخمة و تتميز بحصتها الكبيرة في السوق و قدرتها على التحكم في السوق و الأسعار بحيث لديها القدرة على فرض الأسعار التي تناسبها والتي تتماشى مع إستراتيجيتها التسويقية ، فمثلا شركة "جنرال موتورز" التي تملك 60% من مبيعات السيارات في الولايات المتحدة الأمريكية ، و شركة "IBM" و شركة "جنرال إلكتريك" ، كل هذه الشركات تضع من خلال أسعارها هيكلًا لباقي الشركات الأخرى تعمل في حدوده و تصمم سياستها السعرية حسب أسعار الشركة القائدة للسوق.

### ب- مؤسسات تابعة:

و هي مؤسسات اصغر حجما و اقل نصيبا في السوق ، و لدخول هذه الأخيرة في السوق يجب عليها إتباع السعر السائد فيه ، و الذي تفرضه المؤسسات القائدة .

## 2-2-6- تسعير المناقصات :

و هي شكل من أشكال المنافسة السعرية تتم بين مؤسسات المقاولات المتخصصة في انجاز مشاريع البناء و الري و الطرقات و الكهرباء...الخ ، و التي تتقدم بها إلى الجهات الحكومية على شكل مناقصات سعرية. و يتوجب على أي شركة عندما تتقدم بعرض على شكل مناقصة سعرية أن تقوم بالإجراءات التالية :

- الحصول على بيانات كافية عن المناقصة؛
- تقدير التكاليف الخاصة بانجاز الأعمال المطلوبة؛
- تقديم العرض حسب الشروط المعلنة في المناقصة .

و تسعى الشركات التي تطبق هذه الطريقة إلى الفوز أو كسب العقد بأقل العروض أو الأسعار التي تقدمها قياسا بالمنافسين ، و لكن يتوجب على الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار بأنها لا تستطيع تقديم أسعار مخفضة اقل من التكاليف أو اقل من الحدود المسموح بها لان ذلك قد يفقدها مصداقيتها في السوق و تخسر وضعها التنافسي ، فالمطلوب إذن تقديم أسعار عقلانية مستندة على أساس التكلفة مضافا إليها نسبة معقولة من الأرباح التي تتلاءم و حجم التكاليف أو حجم الاستثمار المطلوب تنفيذه في انجاز المشروع<sup>2</sup>.

## 3- طرق التسعير في ظل المنافسة:

تتعدد طرق التسعير حسب حدة المنافسة و الموقع التنافسي للمؤسسة و درجة تميز منتجاتها كما يلي<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 260.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلق ، مرجع سابق ، ص 166.

<sup>3</sup> محمد فريد الصحن ، مرجع سابق ، ص : 302 .

### 3-1- التسعير في مستوى المنافسين :

تقوم المؤسسة بوضع سعر لمنتجاتها يقارب الأسعار المعلن عنها في السوق من قبل المنافسين ، أي تبقي أسعارها قريبة من أسعار المنافسين التي تعتمد عليها كأساس، ثم تضيف أو تطرح منها نسبة معينة؛ وعادة ما تطبق هذه الطريقة إذا كانت المنافسة حادة في الأسواق وليس هناك اختلافات في السلع المعروضة ، وهذا يناسب السوق الذي يتميز بالمنافسة الكاملة حيث يعلم البائع والمشتري الكثير من المعلومات عن السوق وجميع المنتجات المعروضة متشابهة إلى حد كبير .

وتستخدم هذه الطريقة أيضا في حالة وجود ما يطلق عليه بالأسعار السائدة مثل السلع الاستهلاكية الميسرة ، وإذا حدث ارتفاع في التكلفة فإن المؤسسة تحاول أن تختار بدائل أخرى غير رفع السعر مثل تخفيض الكمية أو الجودة ، كما تستخدم هذه الطريقة أيضا في حالة منافسة القلة حيث تتفادى المؤسسات الدخول في حرب الأسعار وبالتالي تكون أسعار منتجاتها متقاربة إلى حد كبير مع أسعار باقي المنافسين.

### 3-2 التسعير أعلى من سعر المنافسين :

تقوم بعض المؤسسات ومتاجر التجزئة بتحديد أسعار أعلى من أسعار المنافسين في حالة تميز منتجاتهم ببعض الخصائص التي لا توجد في السلع الأخرى المعروضة في السوق ، أو استنادا إلى شهرة السلعة أو الاسم التجاري لها أو الموزع وتستخدم هذه الطريقة بنجاح في المؤسسات التي تتبع إستراتيجية تمايز المنتجات .

### 3-3 التسعير أقل من سعر المنافسين :

وتستخدم هذه الطريقة من التسعير من طرف بعض الشركات الكبيرة التي تتمتع بطاقة إنتاجية كبيرة وبتكاليف نسبية أقل ، وتقوم فلسفة التسعير في هذه الشركات على كسب أكبر حصة سوقية ممكنة و تحقيق هامش ربح قليل يعوضه الحجم الكبير من المبيعات ، مع الاستعداد التام لاحتمال قيام حرب أسعار مع باقي المنافسين.

وقد تلجأ بعض المؤسسات والمتاجر إلى هذا الأسلوب من خلال تخفيض السعر بدلا من البيع بالتقسيط أو البيع المؤجل ، وللوصول إلى سعر منخفض يحقق الميزة التنافسية للمؤسسة في السوق يجب :

- التنبؤ بمختلف المبيعات عند مستويات مختلفة للأسعار ؛
- حساب تكلفة الإنتاج والتسويق بالنسبة لكل كمية من المبيعات؛
- تحديد نسبة هامش الربح المتوقع عند تحديد سعر معين؛
- اختيار السعر الذي يحقق العائد المناسب وإن لم يؤدي السعر إلى تحقيق ذلك يجب حذف السلعة أو العمل على زيادة الطلب على السلعة من خلال الترويج أو تخفيض تكاليف إنتاج و بيع السلعة.

### 4- إدارة الأسعار في ظل المنافسة :

بعد تحديد السعر تبدأ عملية إدارة الأسعار، وهي مهمة أساسية للمؤسسة خصوصا في حالة المنافسة

الشرسة، وعادة ما تلعب عملية إدارة الأسعار دورا هاما في تعزيز المكانة التنافسية للمؤسسة و الحفاظ على حصتها السوقية و تحقيق أهدافها التسويقية الأخرى ، و لهذا الغرض تقوم العديد من المؤسسات بإنشاء جهاز داخلي لإدارة الأسعار يتكون من ممثلين للإدارة و المالية والإنتاج والتسويق ، و يتكفل بمهمة متابعة أي مستجدات تتعلق بالأسعار على مستوى السوق و المنافسين ، كما يقوم باتخاذ القرارات التسعيرية و وضع وتنفيذ الأساليب السعرية المختلفة لمواجهة المنافسين .

#### **4-1- تغيير الأسعار :**

هناك بعض الظروف التي تفرض على المؤسسات أحيانا القيام بتعديل سياستها السعرية و ذلك لمواجهة التعديلات التي تقوم بها المؤسسات المنافسة ، و خصوصا في حالة أصناف المنتجات التي لا تتصف بدرجة من التماثل و التجانس فانه يكون هناك ضغوطا على إدارة المؤسسة للرد على تغييرات الأسعار التي تقوم بها المؤسسات المنافسة خصوصا في حالة تخفيض الأسعار، لان الطلب على أصناف تلك المنتجات سيكون مرنا .

#### **4-1-1- تخفيض السعر :**

تقوم المؤسسات عادة بتخفيض أسعارها في الظروف التالية<sup>1</sup> :

##### **(أ) - وجود طاقة إنتاجية كبيرة فائضة :**

فالصناعات التي تكون فيها الطاقات الاستيعابية للأسواق محدودة وتكون الربحية ميسرة من خلال استغلال الطاقة الإنتاجية الفائضة تسمح للمؤسسات بإنتاج كميات وفيرة من المنتجات، فيمكنها تخفيض أسعارها بصورة هجومية لتزدهر مبيعاتها، مع الأخذ بعين الاعتبار أن يقود تخفيض الأسعار في صناعة محملة بطاقة فائضة إلى حروب أسعار عندما يحاول المنافسون أن يحتفظوا بحصص السوق.

##### **(ب) - انخفاض حصة المؤسسة في السوق في مواجهة سعر قوية :**

غالبا ما يقوم المنافسون الذين يخسرون الحصة السوقية بشن حروب سعريه لاستعادة هذه الحصة ، فعلى سبيل المثال فقدت عدة صناعات أمريكية كصناعة السيارات و الالكترونيات الاستهلاكية و الكاميرات والساعات و صناعات الصلب حصة السوق للمنافسين اليابانيين الذين حملت منتجاتهم مرتفعة الجودة أسعارا اقل من نظيراتها الأمريكية ، و في استجابة لذلك ، عادت الشركات الأمريكية إلى إجراء تسعير أكثر هجومية.

##### **(ج) - السيطرة على السوق و قيادة الأسعار :**

تقوم الشركات الكبيرة بتخفيض الأسعار مع استغلال ميزة التكاليف الأقل من باقي المنافسين على أمل أن تكسب حصة سوقية أوسع من خلال انخفاض تكاليف إنتاج الوحدة بفعل الحجم الكبير في الإنتاج و تحقيق وفورات في التكاليف ، و بذلك تقوم بإزاحة العديد من المنافسين و قد تتمكن من السيطرة على السوق المستهدفة و تفرض الأسعار التي تتلاءم مع أهدافها التسويقية.

<sup>1</sup> فيليب كوتلر، جاري ارمسترونغ ، أساسيات التسويق ، مرجع سابق ، ص 652.

#### 4-1-2- زيادة السعر:

يمكن لزيادة السعر الناجحة أن تزيد الأرباح بشدة ، مثال ذلك :إذا كان هامش ربح الشركة 3 % من المبيعات فبسبب زيادة 1 % في السعر سيؤدي ذلك إلى زيادة الربح بنسبة 33% بافتراض ثبات التكاليف وحجم المبيعات ،و عموما فالأسباب الرئيسية لأي زيادة في الأسعار تكون ناتجة عن<sup>1</sup>:

(أ)-**تضخم التكلفة** : تعصر زيادة التكاليف هوامش الربح ، و تقود الشركات إلى تمرير الزيادة في التكلفة إلى العملاء.

(ب)- **ارتفاع الطلب** : يؤدي الطلب المتزايد لمنتج معين في السوق إلى قيام الشركات المنتجة إلى رفع أسعار منتجاتها نتيجة لعدم قدرتها على زيادة الإنتاج و عزها عن تلبية احتياجات عملائها في السوق.

(ج)- **ارتفاع قيمة المنتج ( الجودة)**: لدى المستهلك بالمقارنة مع منتجات المنافسين.

يمكن للشركات أن تزيد أسعارها بعدة طرق كي تتكيف مع تكاليفها المتزايدة ، فيمكن لها أن تزيد أسعارها بصورة غير مرئية تقريبا بإلغائها للخصومات أو إضافة وحدات مرتفعة الأسعار إلى الخط أو يمكن لها ببساطة زيادة الأسعار، و في تمرير الزيادة في الأسعار للعملاء ، يجب أن تتجنب الشركة أن يدرك العملاء بأنها مبتزة لهم ، كما تحتاج الشركات أن تفكر في من سيتحمل وطأة الزيادة في الأسعار أيضا ، فلدَى العملاء ذاكرة لا تنسى و قد يتحولوا بعيدا عن الشركة أو حتى عن الصناعة كلها إذا ادركوا أنها تحمل أسعارا زائدة .

توجد بعض الأساليب لتجنب هذه المشكلة منها :

- الاحتفاظ بإحساس العدالة محيطا بزيادة السعر ؛
- يجب أن تدعم الزيادة في السعر باتصالات الشركة التي تذكر العملاء لماذا تزداد الأسعار؛
- عمل تحركات في السعر منخفضة الرؤية أولا و تشمل بعض الأمثلة إلغاء الخصومات ، وتقليص إنتاج المنتجات التي تحقق هوامش منخفضة ؛
- كلما كان ذلك ممكنا يجب أن تأخذ الشركة في الحسبان طرقا لمواجهة التكاليف الأعلى أو الطلب دون زيادة الأسعار، مثال ذلك يمكنها أن تأخذ في الحسبان طرقا أكثر كفاءة للتكلفة لإنتاج منتجاتها أو توزيعها ؛
- كما يمكنها استخدام مكونات اقل تكلفة أو حذف سمات منتج معينة ، أو تستخدم تغليف أو خدمات اقل تكلفة أو يمكنها : "عدم تحريم " منتجاتها و خدماتها مما يجعلها تحذف عناصر و تحدد أسعارا مستقلة لها كانت جزءا من العرض من قبل ، فتقوم شركات صناعة السيارات مثلا بتقديم خدمات المكيف أو الراديو كخدمات لها أسعار مستقلة عن سعر السيارة الأساسي .

#### 4-2- ردود الأفعال من تغييرات الأسعار:

<sup>1 1</sup> فيليب كوتلر، جاري ارمنسترونغ ، مرجع سابق ، ص 654.

إن أي تغيير في مستوى الأسعار من طرف المؤسسة يثير ردود أفعال متباينة سواء من طرف المشتريين و العملاء أو من طرف المنافسين كما يلي :

#### 4-2-1- ردود فعل المشتريين والعملاء للتغيرات في السعر :

إن أي تغير في السعر يرسل رسائل مختلفة للعملاء يجعل المؤسسة تجمع المعلومات وتحدد أي الأسعار أفضل وإلى أي عميل موجه هذا التعديل في السعر<sup>1</sup>.

و يعتبر ارتفاع الأسعار بالشيء الذي لا بد أن يعامل بعناية تفاديا لإثارة غضب العملاء ، فلا بد أن تبرر المؤسسة السبب وراء الزيادة التي تضعها على الأسعار مثل زيادة التكاليف أو شيء آخر يبرر سبب زيادة سعر السلعة ، ويجب على المؤسسة أن تتذكر أن وجهة نظر العميل للسعر المعقول تعتبر أكثر أهمية مما تريد أن تفرضه من السعر.

ويتطلب فرض زيادة السعر إجراءات تم التفكير فيها طويلا ، فلا يمكن أن تفكر المؤسسة في تغيير السعر فحسب دون تغير هرم القيمة لدى العميل أيضا ، فلا بد أن تجعل المؤسسة العميل ينظر إلى السعر المعدل على أنه قيمة جديدة لجودة السلعة المعروضة ، لذا يجب على المؤسسة أن تقنع العميل بالمزايا التي يحملها العرض الجديد<sup>2</sup>.

#### 4-2-2- ردود فعل المنافس للتغيرات في السعر :

يجب على الشركة التي تغير أسعارها أن تقلق بالنسبة إلى ردود فعل المنافسين أيضا مثلما تقلق من ردة فعل عملائها ، فمن الأكثر ترجيحا أن يكون للمنافسين رد فعل عندما يكون عدد الشركات المنافسة صغيرا ، وتكون المنتجات متجانسة ، و يكون العملاء لديهم معلومات جيدة حول هذه المنتجات و الأهم هو كيف يمكن أن تتوقع الشركة ردود الفعل المحتملة من منافسيها .

يجب أن تخمن الشركة احتمال رد فعل كل منافس ، فإذا تصرف كل المنافسين بنفس الطريقة فيحتاج هذا إلى تحليل منافس تقليدي واحد ، وإذا لم يتصرف المنافسون بنفس الطريقة فقد يكون هذا بسبب الاختلافات في الحجم أو حصص السوق ، أو السياسات ، فيلزم عند ذلك تحليل مستقل لكل منهم أما إذا اتفق بعض المنافسين مع تغيير السعر فيوجد عند ذلك سبب جيد لتوقع أن الباقيين سيفعلو ذلك<sup>3</sup>.

وعندما تواجه المؤسسة العديد من المنافسين فإنها تكون بحاجة إلى توقع ردود أفعال كل منافس على حده ، وذلك من خلال التنبؤ السعري للمنافسين ، فكي تحدد المؤسسة أسعار منتجاتها عليها تحديد نوع التصرف السعري الذي من المحتمل أن يصدر من المنافسين وسعر المنتج مرتبط بدرجة الضغط التي يمارسها المنافسون على المنتج ، فالمؤسسة التي ترى أن منتجها عادي وليس فيه شيء من التميز على باقي المنتجات

<sup>1</sup> بول سميث ، أفضل الإجابات لأصعب أسئلة في التسويق ، مكتبة جرير ، المملكة العربية السعودية ، 2005 ، ص 242.

<sup>2</sup> سارة وايت ، أساسيات التسويق ، ترجمة خالد العامري ، دار الفاروق للنشر ، القاهرة ، مصر ، 2001 ، ص 197.

<sup>3</sup> فيليب كوتلر ، جاري ارمسترونغ ، مرجع سابق ، ص 656.

المنافسة فإنها سوف تفقد مبيعاتها إذا قامت برفع سعرها ولكنها إذا قامت بتخفيض السعر فمن المحتمل سيتبعها المنافسين في تخفيض الأسعار أو تفقد جزء من مبيعاتها حسب رد فعل المنافسين في تخفيض الأسعار، إضافة إلى قناعة العملاء وتفسير حالة الانخفاض في السعر.

#### 5- تقييم طريقة التسعير حسب المنافسة :

كأي طريقة من طرق التسعير، فإن لطريقة التسعير حسب المنافسة مزايا ونقاط ضعف في المقابل فيما يلي أهمها:

#### 5-1- المزايا :

- سهولة تحديد السعر، بحيث لا يحتاج الأمر إلى عمليات حسابية معقدة ؛
- ميزة الإنصاف و المنطقية و العدالة بحيث يعتبر سعر السوق السائد و الناتج عن تفاعل قوى السوق و المنافسين السعر العادل لكل من المنتج و الزبون بحيث يتمكن الزبون من إدراك قيمة المنتج و علاقته بالسعر ؛
- تمكن من تجنب حساسية المنافسين للسعر و تجنب ردة فعلهم ، خصوصا في حالة التسعير وفق الأسعار السائدة في السوق؛
- تمكن المؤسسة من التميز في منتجها من خلال الجودة ، و خدمات الضمان و الصيانة لما بعد البيع ، و بالتالي قد تتجح المؤسسة في زيادة زبائنها و مبيعاتها ، بدلا من الدخول في حرب أسعار مع باقي المنافسين؛
- إمكانية خلق تعاون جماعي مع المنافسين و المنتجين ، و تحديد مجال معين للأسعار بالاتفاق.

#### 5-2- نقاط الضعف :

- نلاحظ أن هذه الطريقة تعتمد في أساس التسعير على عامل المنافسة فقط و تهمل العوامل الأخرى المؤثرة في السعر مثل الطلب ، حجم السوق ، طبيعة المنتج ... الخ؛
- لا تستند إلى العلاقة بين السعر والتكلفة والطلب، بحيث أن هناك عدة عوامل تقيد من حرية مقارنة المؤسسة مع منافساتها ومن أهمها سعر التكلفة الذي بدوره يختلف من مؤسسة لأخرى وهذا حسب ظروف الإنتاج، وقد يطرح الإشكال في حالة ما إذا كانت تكلفة الإنتاج بالنسبة للمؤسسة أكبر من سعر المنافسين وبالتالي تكون المؤسسة في هذه الوضعية أمام ثلاثة حالات لا أكثر:

➤ التخلي على إنتاج هذا المنتج.

➤ تحمل الخسارة و بيع المنتج بسعر أقل من تكلفة إنتاجه و تعويض الخسارة من خلال بيع منتجات أخرى.

➤ التوجه والبحث على أسواق أخرى.

- إن مسايرة أسعار المنافسين خصوصاً في حالة تخفيض الأسعار يؤدي بالمؤسسة إلى الوقوع في مصيدة الفخ السعري ، مما يؤدي إلى تحمل المؤسسة خسائر مهمة و فقدان لجزء معتبر من حصتها السوقية؛
- من الصعب التعرف على ردود فعل المنافسين عند إجراء أي تغيير على مستوى الأسعار؛
- يعتبر استخدام هذا الأسلوب غير دقيق بالنسبة للمؤسسة التي تنتج الخدمات وهذا لصعوبة المقارنة بين الخدمة والجودة، وبالتالي في حالة هذه المنتجات لا بد من توفر المرونة في اختيار السعر .

إن اعتماد المؤسسة في تسعير منتجاتها على المعلومة الخاصة بالمنافسة والمنافسين في السوق، لا تكفي لوحدها كأساس لوضع سعر مناسب للمنتج المراد بيعه، حيث يترتب دائماً على متخذي القرارات أخذ التكلفة كأول اعتبار عند التسعير، وحتى يتمكنوا من ذلك يجب عليهم الرجوع إلى مخرجات نظام معلومات المحاسبة التحليلية، وذلك تجنباً لما يمكن أن تقع فيه المؤسسة من مشاكل بإهمالها لهذه المعلومات، ومن بين هذه المشاكل نجد مثلاً: مؤسسة تتحمل تكاليف إنتاج و توزيع أكثر من منافسيها، وقد يكون السعر المطبق من طرف هؤلاء المنافسين منخفض فتطبيق هذا السعر من طرف المؤسسة قد يؤدي إلى خسائر جسيمة وفي حالة عكسية قد تطبق المؤسسة أسعار منخفضة تبعاً لمنافسيها، وهذا ما قد لا يكون له معنى إذا كانت المؤسسة قادرة على توزيع كل منتجاتها وبسعر أعلى.

### المطلب الثالث: مدخل التسعير على أساس القيمة المدركة من طرف المشتري

يلاحظ انه في الظروف الحالية ازداد عدد المؤسسات التي تعتمد هذه الطريقة ، أي التسعير لمنتجاتها على أساس القيمة المدركة للمنتجات من طرف العملاء و يستعمل التسعير على أساس ادراكات العملاء للقيمة كمعيار يتم الاعتماد عليه ، و ذلك بتقديم منتجات تتضمن مجموعة مترابطة من القيم الملموسة و غير الملموسة تتوافق مع احتياجات و أذواق العملاء لتسويق منتجات المؤسسة .

#### 1- مبدأ التسعير على أساس القيمة:

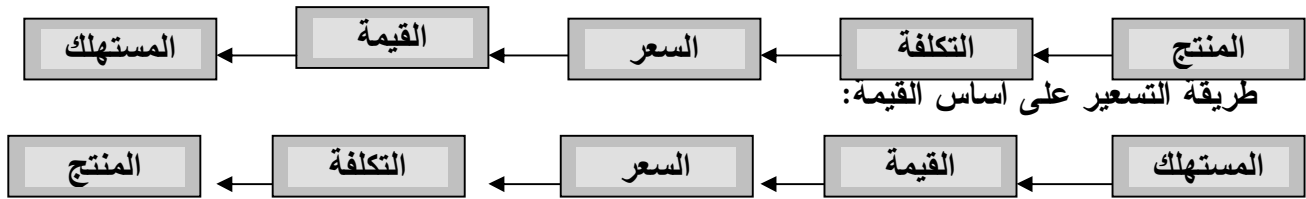
تعني طريقة التسعير على أساس القيمة بأن المسوق لا يستطيع تصميم المنتج ثم بعد ذلك يضع السعر المطلوب ، بل يتوجب عليه قبل ذلك أن يأخذ بعين الاعتبار متغيرات أخرى لا سعرية في المزيج التسويقي لتخلق في أذهان العملاء قيمة مدركة عن المنتج ، ثم يحدد سعراً يقابل هذه القيمة المدركة ، ويتعين على أي منشأة تعتمد في تسعير منتجاتها على القيمة التي يدركها العميل ، أن تدرك كذلك هذه القيمة لديه بالنسبة لمنتجات عديدة أخرى متنافسة .

و تأسيساً على ما تقدم فإن الشكل التالي يبين مقارنة بين طريقتي التسعير على أساس التكلفة و التسعير على أساس القيمة .



الشكل رقم (08) : مقارنة بين طريقتي التسعير على أساس التكلفة و التسعير على أساس القيمة

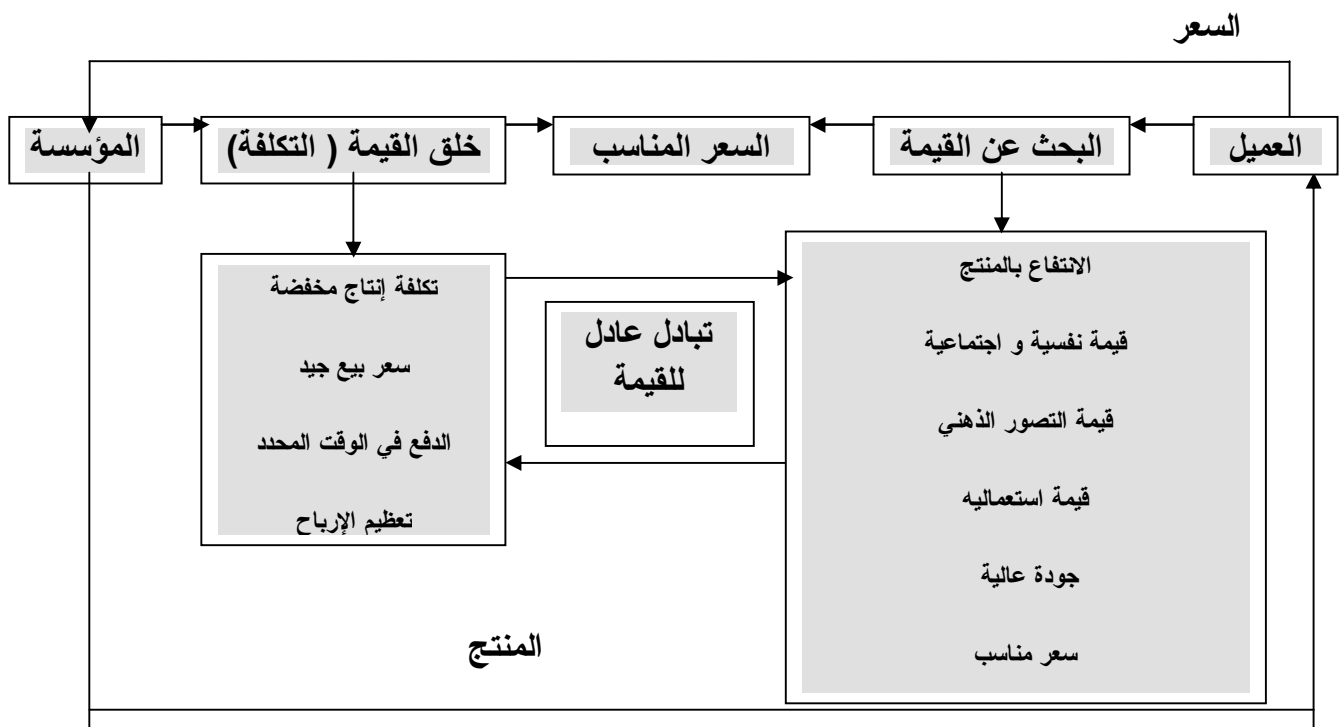
طريقة التسعير على أساس التكلفة:



المصدر : حميد الطائي ، بشير العلق ، تطوير المنتجات و تسعيرها ، مرجع سابق ، ص 161.

يبين لنا الشكل رقم (08) أن الإجراءات المطبقة في تسعير المنتجات على أساس القيمة عكس طريقة التسعير على أساس التكلفة ، بحيث تبدأ الشركة تثبيت أسعارها على أساس ادراكات المستهلك لقيمة المنتج أولاً ثم يتم تحديد القيمة و السعر المستهدفين ثانياً ، و تكلفة المنتج و تصميمه ثالثاً ، و كنتيجة منطقية فان التسعير يبدأ بتحليل حاجات و ادراكات القيمة لدى المستهلك و من ثم تتم عملية وضع السعر الذي يطابق ادراكات المستهلك<sup>1</sup>.

الشكل رقم (09) : التسعير على أساس القيمة



المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على عدة مصادر

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلق ، مرجع سابق ، ص 162.

إن تحديد السعر يكون مقابل القيمة التي يتحصل عليها الزبون من خلال انتفاعه بالمنتج ( مبادلة عادلة) بحيث يقتنع الزبون بالسعر اقتناعا تاما مما يخلق لديه شعور بأنه استبدل نقوده المدفوعة ( السعر) بهذا المنتج.

## 2- مفهوم قيمة المنتج:

يعرف المعيار الفرنسي قيمة المنتج على أنها الحكم على المنتج على أساس توقعات ومحفزات المستعمل، معبرا عنه بأهمية تزيد بزيادة إشباع حاجات المستعمل ، أو بانخفاض الإنفاق على المنتج<sup>1</sup>. أي أن تعظيم قيمة المنتج يعني تعظيم النسبة بين إشباع حاجات المستهلك وتكلفة المنتج. وبما أن احتياجات المستهلك يتم ترجمتها إلى وظائف للمنتج فيمكن القول أن القيمة هي النسبة بين وظائف المنتج وتكلفته.

$$\text{القيمة} = \frac{\text{الإشباع}}{\text{التكلفة}} = \frac{\text{الوظائف}}{\text{التكلفة}}$$

يجدر التمييز بين قيمة التبادل، قيمة المنفعة أو الاستعمال، قيمة التقدير أو القيمة الذاتية، القيمة بالنسبة للزبون والقيمة بالنسبة للمنتج أو الصناعي.

## 2-1-قيمة التبادل:

هي قيمة موضوعية تتحدد بتبادل كمية من الشيء الذي نريد تقييمه مقابل كمية من أشياء أخرى ، وتظهر يوميا في الأسواق في شكل أسعار موضوعية تفرض على الجميع<sup>2</sup>. تمثل قيمة التبادل الشكل الجماعي للقيمة حيث تنتج عن مجموعة من التقديرات الفردية، تظهر بسبب التبادل وتستوجب المقارنة. ويرتبط هذا التقدير الجماعي للسلع بالعرض والطلب حيث ترتفع قيمة التبادل بزيادة ندرة المنتج وتتنخفض بوفرته أي أنها ترجمة لحكم مجموعة من الأفراد على المنتج.

## 2-2-قيمة الاستعمال:

هي قيمة ذاتية وتعني منفعة الشيء أو قدرته على إشباع رغبة أو تلبية حاجة معينة مثل الإشباع الذي يحققه تناول طبق من الحلوى أو مشاهدة فيلم... هذا الإشباع غير ملموس ولكنه محسوس ، فالفرد يحس هذه القيمة للاستعمال ولكنه لا يستطيع أن يعبر عنها حتى لنفسه، لا يمكنه سوى أن يقول ويكرر بأنه يحب (أو لا يحب) هذه الحلوى أو هذا الفيلم... لا يمكنه أن يقول أي شيء عما يحسه رغم أن الإشباع المحقق من تناول الحلوى يختلف كليا عن ذلك الذي تحققه مشاهدة الفيلم.

إن الأشياء التي لها قيمة منفعة أو استعمال كبيرة غالبا ما تكون لها قيمة تبادل صغيرة أو معدومة والعكس صحيح. فعلى سبيل المثال للماء قيمة استعمال كبيرة وفي المقابل لا يساوي الكثير في المقايضة أي أن قيمته التبادلية صغيرة، على عكس الماس الذي ليست له قيمة استعمال إلا أنه يمكن مبادلته مقابل عدد

<sup>1</sup> راضية عطوي ، مرجع سابق ، ص 65.

<sup>2</sup> MOUCHOT Claude, Les Théories De La Valeur, Economica, Paris, 1994 , p 07

كبير من الأشياء الأخرى.

### 2-3- قيمة التقدير:

لها جانب ذاتي ولا تستلزم احتمال حدوث التبادل ، فمثلا الحلي بالنسبة للمرأة، ربطة العنق بالنسبة للرجل، السيارة الفخمة، الموضة، كلها أمثلة عن قيم ذاتية تدفع العميل لاقتناء المنتج لاكتساب تقدير الآخرين.

### 2-4- القيمة بالنسبة للزبون (المستعمل):

تحدد قيمة المنتج بالنسبة للمستعمل أو أي واحد منا بدرجة منفعته (قيمة الاستعمال) وقدرته على إشباع بعض الرغبات (قيمة ذاتية) وكذلك بصعوبة الحصول عليه. وبذلك فإن قيمة مجموعة من الأهداف تتحدد بقدرتها على منحنا متعة جمالية وبالصعوبة التي نواجهها لتشكيل هذه المجموعة أي أن صعوبة الامتلاك تؤدي دورا هاما وغالبا ما تترجم بدفع سعر مرتفع. ويمكن صياغة ما سبق في المساواة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{القيمة} = \text{صعوبة الامتلاك} \times \text{المنفعة}$$

وإذا أخذنا القيمة من وجهة نظر الفرد وبالنسبة للمنتج الذي يشتريه تصبح العلاقة السابقة كالآتي<sup>2</sup>:

$$\text{القيمة} = \text{وظائف المنتج} \times \text{سعره}$$

### 2-5- القيمة بالنسبة للمنتج أو المشتري الصناعي:

يرتبط السعر الذي يبيع به المصنع منتجه بالجودة ، حالة السوق والمنافسة، إضافة إلى ذلك هناك مفهوم التكلفة الصناعية للمنتج والتي تختلف عن سعر السوق ، فإذا افترضنا وجود منتجان متكافئان يشبعان نفس الاحتياجات ولهما نفس القيمة بالنسبة للمستعمل فإن المصنع يفضل ذلك الذي يكون ذا تكلفة صناعية أقل. ولهذا فإن القيمة بالنسبة للمصنع تتحدد من جهة بوظائف المنتج شرط أن تكون ضرورية ومن جهة أخرى وبشكل كبير بتكلفته التي يجب أن تكون منخفضة.

$$\text{القيمة} = \text{وظائف المنتج} / \text{تكلفته}$$

ونفس الشيء بالنسبة للمشتري الصناعي فإن المنتج الذي يشتريه يكون ذا قيمة إذا كان يتوفر على كل الوظائف الضرورية وسعره أو تكلفة استخدامه منخفضة.

### 3- مفهوم تحليل القيمة :

إن تحليل القيمة عبارة عن تقنية صناعية حديثة تهدف لإيجاد علاقة علمية و اقتصادية بين قيمة المنتج وتكلفته. والتي ولدت مجموعة من التغيرات تتلاءم كل منها مع الصناعة التي تعنيها لكن تطبق كلها لإرضاء المستهلك بإعطائه ما أمكن مقابل نقوده (السعر) دون الإضرار بربح المورد وذلك بتحليل ما يجب

<sup>1</sup> و <sup>2</sup> راضية عطوي ، مرجع سابق ، ص ص 65 ، 66.

أن يتوفر في المنتج مقارنة بتكلفته ، و بالتالي فهي طريقة علمية موجهة نحو الوظيفة تهدف لتحسين المنتج بإيجاد علاقات بين عناصر قيمته وعناصر تكلفته لتوفير الوظيفة المطلوبة في المنتج بأقل تكلفة. مما سبق نستخلص الخصائص الأساسية التالية لتقنية تحليل القيمة<sup>1</sup>:

### 3-1- تهدف لتحسين قيمة المنتج:

المقياس الذي تقدر على أساسه قيمة المنتج هو الفرق بين ما يعنيه المنتج للمستهلك والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه ، وعندما نتحدث عن تحسين قيمة المنتج فإننا نعني زيادة هذا الفرق أو تحسين النسبة بين ما يعنيه المنتج وتكلفته بالنسبة للمستهلك .

### 3-2- إيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته:

يجب عند رفع عناصر قيمة المنتج أن لا يؤدي ذلك إلى رفع تكلفته ، كما يشترط عند تخفيض تكلفة المنتج أن لا يؤدي ذلك إلى التخفيض من قيمته والإضرار بأدائه ، فعند تخفيض عنصر تكلفة يجب معرفة انعكاس ذلك على قيمته بدقة ولذلك لابد من توفر معلومات عن رغبات واحتياجات المستهلكين و ذلك لتحديد عناصر قيمة المنتج التي تلبي هذه الرغبات و تحديد تكلفتها بدقة .

### 3-3- توفير الوظيفة المطلوبة بأقل تكلفة:

أي التوصل إلى إخراج منتج بتكلفة أقل من تكلفة المنتجات المنافسة وبذلك يستفيد المستهلك بحصوله على المنتج بسعر أقل والمنتج بتحقيقه لربح أكبر .

### 4- أهداف تحليل القيمة :

يؤدي تحليل القيمة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها :

### 4-1- أداة للتحسين: الهدف منها هو إرضاء أفضل للعميل من خلال عرض وظائف تتلاءم أكثر مع

احتياجاته.

### 4-2- تعظيم الأرباح : يهدف تحليل القيمة كذلك لتعظيم الأرباح، حيث يؤدي تحديد وظائف المنتج التي

يرغب المستهلك في دفع الكثير من أجلها إلى تعظيم ربح المؤسسة، إضافة إلى أن تحليل القيمة يمكن أن يؤدي إلى تحديد وظائف جديدة ستجعل المنتج أكثر جذبا للمستهلكين وبذلك رفع الأرباح.

### 4-3- أداة للاقتصاد: تسعى إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتج.

### 4-4- أداة للتجديد: غالبا ما تقود عملية تحليل المنتج إلى البحث عن تحسينات و تطورات في نقاط أخرى

لم تتم رؤيتها في السابق.

### 4-5- يحدث تحليل القيمة ديناميكية للمنظمة:

هي أداة تتطلب حالة انفتاح واتصال حر دون انغلاق فالاجتماعات ليست مكانا للمواجهة والتعارض وإنما تسمح بالوصول إلى اتفاق وفائدة مشتركة ، كما تعتبر أداة تسمح بإزالة الحواجز الهرمية والوظيفية داخل المنظمة لأن تحليل القيمة يتطلب اتصالا بين كل المستويات الأفقية والعمودية للهيكل.

<sup>1</sup> راضية عطوي ، مرجع سابق ، ص 72.

## 5- طرق التسعير بالقيمة :

### 5-1- طريقة التسعير القيمي ( Value Pricing ) :

يشير خبراء التسويق إلى أن نتائج البحوث الميدانية تؤكد على ظهور تغير أساسي في مواقف المستهلكين تجاه العلاقة بين السعر و الجودة ( Quality/Price ) و على هذا الأساس فإن شركات عديدة غيرت مداخلها التسعيرية و بدأت بإتباع إستراتيجية المواءمة مع التغيرات للظروف السوقية ، و ادراكات المستهلك للسعر .

وكما يقول "فيليب كوتلر" فإن "السعر يقول شيئاً ما عن المنتج" ، لذلك فإن كثيراً من المسوقين بدؤوا بتبني استراتيجيات التسعير القيمي ، عن طريق تقديم تشكيلة صحيحة من القيم المرافقة للمنتج و التي تستند على الجودة و الخدمات الجيدة و بأسعار عادلة أو معقولة ، و أفضل مثال على ذلك مطاعم الخدمة السريعة (Fast-food) حيث تقدم وجبات طعام ذات قيمة مقبولة ، و ابرز مثال على ذلك مطاعم مكدونالد التي تتبع إستراتيجية تسويق فعالة ترفع شعار (Q S C V) حيث :

Q تعني الجودة (Qualité) ، S تعني الخدمة (Service) ، C تعني النظافة (Cleanness) ،  
V تعني القيمة (Value) ، و هذه المطاعم العالمية تسعى إلى إقامة علاقة طيبة مع زبائنهم من خلال التأكيد على القيمة التي تقدمها لهم .

### 5-2- تسويق القيمة المضافة :

في كثير من الحالات التسويقية لدى منظمات الأعمال تقوم هذه المنظمات بترسيخ أو بناء قوة التسعير ( Pricing Power ) كإستراتيجية للتحدي و هذه القوة تؤهلها للتخلص من المنافسة السعرية و بنفس الوقت تبرر أسعارها و هوامشها المرتفعة دون فقدان للحصة السوقية ، و للحفاظ على قوة التسعير يتوجب على الشركة بناء قيمة لعروضها التسويقية و المحافظة عليها ، و هذه الحالة تظهر حقيقة و واضحة في بعض المنتجات التي تتسم بأنها تختلف في بعض سماتها أو تمتلك ميزة فريدة قياساً بالمنتجات المنافسة ، وهذا الأمر يدفع بإدارة التسويق أن تضع أسعاراً متميزة و قد تكون مرتفعة إلى حد ما ، و السبب يعود إلى أن هذه المنتجات تمتلك قيمة مضافة .

لذلك فإن عدة شركات خدمية و إنتاجية تتبنى إستراتيجية القيمة المضافة بدلاً من تخفيض الأسعار لمواجهة المنافسين ، حيث تقوم هذه الإستراتيجية على ربط خدمات منتجاتها بتحقيق قيمة مضافة و التي تميزها عن عروض المنافسين ، و بالتالي تمكنها من دعم الهوامش العالية في الربح .

و في هذه النقطة بالذات يمكننا القول : "إن البيئة الاقتصادية في هذه الأيام و بوضعها التنافسي الحاد ، تعتمد كلياً على المنافع و القيم التي يحصل عليها المستهلك لكي يصبح موالياً للشركة أو للعلامة التجارية ، وإلا سوف يذهب للبحث عن اقرب منافس يقدم له الأفضل و ليس السعر الأقل" <sup>1</sup>

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلق ، مرجع سابق ، ص 164 .

## خلاصة الفصل

من خلال العرض النظري للمفاهيم الأساسية المتعلقة بالسعر و التسعير تتضح لنا الأهمية الإستراتيجية للسعر في رسم معالم النجاح أو الفشل للمؤسسة الاقتصادية ، و هذا باعتباره عنصرا فعالا في المزيج التسويقي و ركيزة أساسية يساهم في بناء إستراتيجية تسويقية فعالة تعمل على تحقيق الأهداف العامة الحالية و المستقبلية للمؤسسة، هذه الأهمية اكتسبها عنصر السعر نظرا لخصائصه الحيوية التالية :

- مصدر أول و أساسي للإيرادات ؛
- المرونة و القابلية للتعديل و التغيير ؛
- عنصر حاسم في المنافسة ؛
- عامل أساسي في تنشيط الطلب ؛
- التكيف مع مختلف الأسواق و الظروف التسويقية .

لذلك ينبغي على المؤسسة استغلال عنصر السعر و الاستفادة من خصائصه السابقة من خلال تصميم سياسة تسعيرية فعالة تعمل على تحديد أفضل الأسعار من أجل ضمان تسويق منتجاتها بنجاح ، و لهذا عليها أن تأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية :

- تحديد الهدف الإستراتيجي لعملية التسعير بكل وضوح و دقة؛
- التحكم في العوامل الداخلية و السيطرة عليها ومراقبة العوامل الخارجية المؤثرة في اتخاذ قرار التسعير و محاولة التكيف معها و استغلالها حسب نقاط قوة وضعف المؤسسة في ظل الفرص التسويقية المتاحة و تحديات المنافسة؛
- الاهتمام بتوفير المعلومات و البيانات الخاصة بظروف السوق و المنافسة و الطلب و أذواق الزبائن و محاولة استغلالها و الاستفادة منها والاستجابة لها بسرعة؛
- اتخاذ قرارات التسعير بشكل موضوعي و مدروس مبني على معلومات صحيحة و دقيقة وشاملة ، و ليس على أساس ردات الفعل الارتجالية؛
- اختيار طريقة تسعير فعالة تأخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف و تركز على دراسة الطلب وتحليل المنافسة و ترسيخ قيمة المنتج لدى المشتري ؛
- وضع جهاز تسويقي قائم على وضع وإدارة الأسعار يمتلك قدرا من المهارات الفنية والإدارية تساعد في وضع الأسعار المناسبة.

# الفصل الثالث

سياسة التسعير

في

المؤسسة

الاقتصادية

## تمهيد

تسود الأسواق اليوم حالة من المنافسة المحتدمة تسعى من خلالها المؤسسات التجارية و الإنتاجية والخدمية للاستحواذ على اكبر حصة سوقية ممكنة و جذب اكبر عدد ممكن من الزبائن و المستهلكين و هذا بغرض ضمان تسويق منتجاتها و تعزيز مكانتها التنافسية في السوق لتحقيق اكبر ربح ممكن. لهذا يتوجب على أي مؤسسة اقتصادية أن تحسن استغلال و تسيير كامل إمكانياتها و وسائلها المادية والبشرية المتاحة بغرض تحقيق أهدافها الإستراتيجية ، و في هذا الإطار ينبغي على المؤسسة وضع إستراتيجية تسويقية واضحة المعالم ، يتم في ضوئها صياغة أهداف المؤسسة ، و لتحقيق ذلك يجب تحديد سياسة تسعير مناسبة تساعد في تحقيق الأهداف العامة و التسويقية للمؤسسة و تتلاءم مع طبيعة منتجاتها وحجم إمكانياتها و قدراتها الاقتصادية مع ضرورة تكييفها حسب ظروف السوق و المنافسة. و سنتعرض في هذا الفصل إلى دراسة أهم المفاهيم و الاعتبارات المتعلقة بكيفية اختيار و تحديد سياسة التسعير الملائمة للمؤسسة الاقتصادية في ظل المعطيات و المعلومات و الإمكانيات و الظروف الاقتصادية المحيطة بها و ذلك من خلال المباحث التالية:

### المبحث الأول : سياسات التسعير العامة

#### المبحث الثاني: تسعير السلع الاستهلاكية و الصناعية و الخدمات

#### المبحث الثالث: التسعير خلال دورة حياة المنتج

#### المبحث الرابع : الأسعار في ظل معطيات السوق

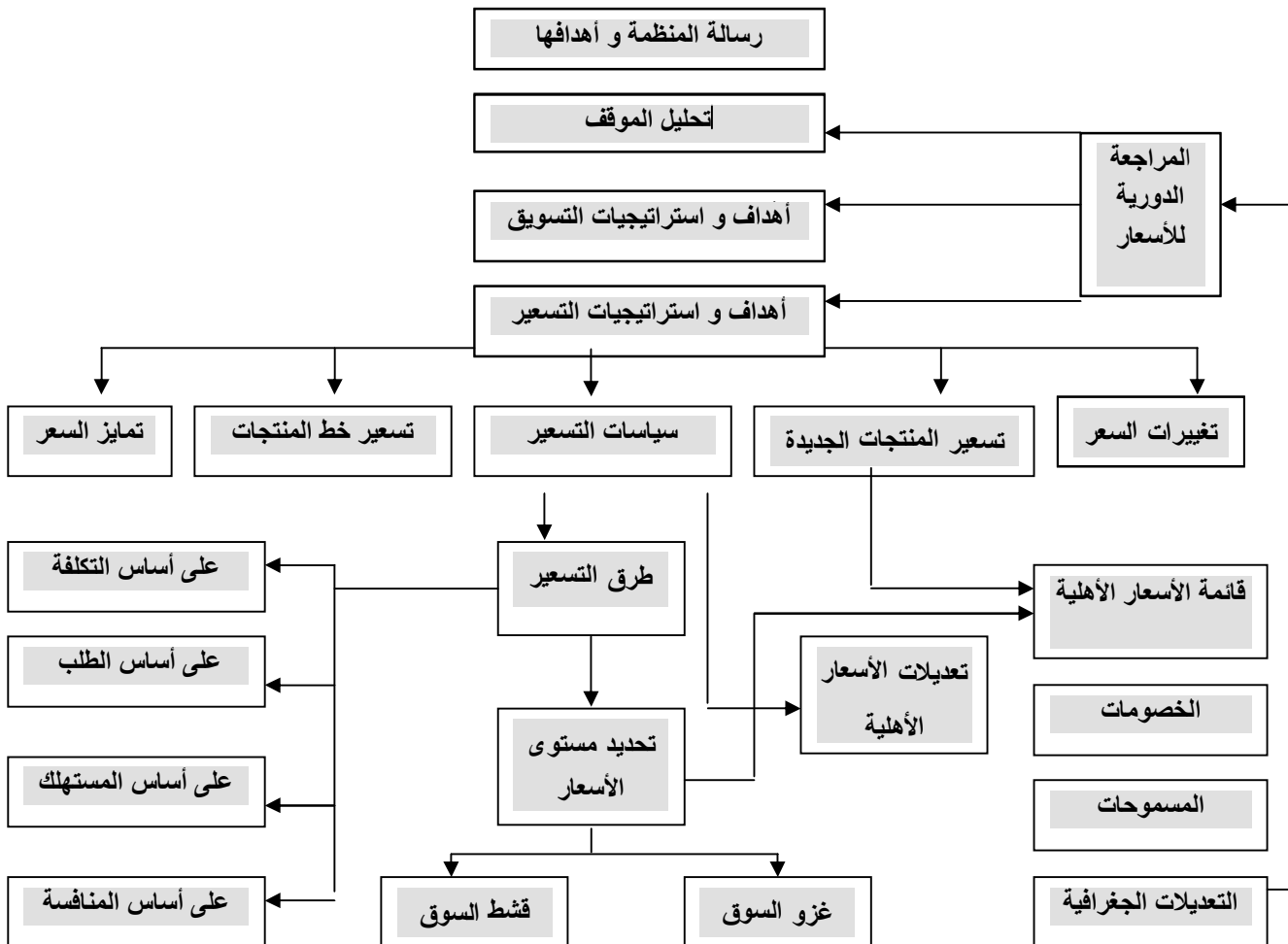


## المبحث الأول : سياسات التسعير العامة

تعتبر سياسة التسعير واحدة من سياسات التسويق ، و هي ذات تأثير كبير في تحقيق الأهداف التسويقية ، و لذلك على الإدارة أن تقوم باتخاذ القرارات وتحديد سياسات التسعير المناسبة و التي تتسجم مع المتغيرات البيئية المحيطة بها و الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة.

كما تشكل سياسة التسعير أهمية خاصة للمنظمات الاقتصادية و ذلك لارتباطها الوثيق بأهدافها و مواردها وإيراداتها ، و يعتبر اختيار و تحديد سياسة التسعير من الأمور المعقدة بالنسبة لإدارة المؤسسة ، و ذلك لتشعب القرارات و الخيارات التي يجب اتخاذها عند تحديد هذه السياسة ، و يتضح هذا جليا من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (10) : تخطيط إستراتيجية التسعير



المصدر : محمود جاسم محمد الصميدعي ، استراتيجيات التسويق ، مرجع سابق ، ص 220.

## المطلب الأول : مفهوم سياسة التسعير

إن سياسة التسعير المعتمدة من قبل المنظمة يجب أن تتوافق مع الواقع الحقيقي الموجود في السوق و على مدار الوقت ، لان أي تعارض يحصل بين الطرفين يعني توقف العملية التسويقية برمتها ، و أن ذلك يعني بان السوق لن يشتري منتجات الشركة و هذا ما ينعكس على استمراريتها في تلك الأسواق<sup>1</sup>.

### 1- تعريف سياسة التسعير :

#### 1-1- تعريف 1:

إن سياسة السعر ما هي إلا مدخلا أو مجموعة أنشطة و أفعال مصممة لتحقيق أهداف التسعير والأهداف التسويقية ، و هي بشكل عام تساعد على حل المشكلات العملية التي تواجه المسيرين عند تحديد الأسعار<sup>2</sup>.

#### 1-2- تعريف 2 :

إن سياسة التسعير هي مجموعة من القرارات الديناميكية ، تقوم الشركات من خلالها بتصميم هيكل تسعير يغطي كل منتجاتها بحيث يتغير هذا الهيكل مع مرور الوقت عندما تمر المنتجات بمراحل دورة حياتها، كما تقوم الشركات بتعديل أسعار منتجاتها لتعكس التغيرات في التكاليف ، و الطلب ، وأنواق المشترين ، والبيئة التنافسية ، كما تأخذ في الحسبان متى تبدأ تغييرات السعر و ما هي الأطراف التي ستتجيب لها<sup>3</sup>.

### 2- الأسس و الاعتبارات الأساسية لسياسة التسعير :

تعتبر سياسة التسعير خيارا حيويا في تقرير كيفية الحصول على حصة سوقية ، أو الدفاع عن هذه الحصة في الأسواق المستهدفة، و لذلك على إدارة المؤسسة عند صياغة سياسة تسعير معينة أن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

#### 1-2- تصميم سياسة تسعير مدروسة :

ينبغي أن تكون سياسة التسعير المتبعة من قبل الشركات أكثر من مجرد استجابة سريعة و غير مدروسة لظروف السوق ، أو ردة فعل تجاه منافس معين ، بمعنى آخر ، ينبغي أن يكون تحرك هذه الشركات في مجال التسعير انعكاسا و تجسيدا لسياسات تسعيرية أساسية محكمة تأخذ بالحسبان عوامل و متغيرات خارجية و داخلية كثيرة ، مثل طبيعة السوق و قطاعاته المختلفة و طبيعة الصناعة و التكاليف و تحليل المنافسة لمواجهة المواقف المختلفة التي تملئها عليها مثل هذه المتغيرات و العوامل.

#### 2-2- قدرات المؤسسة و إمكانياتها:

إن اتخاذ قرارات التسعير و وضعها موضع التنفيذ ( القدرات التسعيرية ) ، يتطلب توفر المؤسسة على قدرات كبيرة تساعد على الارتقاء إلى مصاف الممارسة الأفضل في مجال التسعير.

<sup>1</sup> نامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 354.

<sup>2</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 276.

<sup>3</sup> فيليب كوتلر ، جاري ارمنسترونغ ، مرجع سابق ، ص 667.

إن الارتقاء إلى المستوى الرفيع الذي وصلته كبريات الشركات الرائدة في مجال تسعير منتجاتها وخدماتها مثل شركات الطيران المرموقة و السلاسل الفندقية و شركات الأدوية العالمية ، يتطلب من الشركات قدرا كبيرا من المهارات و الكفاءات الإدارية ، و قواعد بيانات فعالة و معرفة دقيقة و تكنولوجيا معلومات مساندة ، فالمدراء و المسؤولون عن التسعير في الأسواق التنافسية يواجهون اليوم تحديات كبيرة و متنامية تهددهم في الصميم ، ما لم يكونوا قادرين على التكيف معها من خلال صياغة و تنفيذ سياسات تسعيرية فعالة.

## 2-3- الموقع التنافسي للمؤسسة :

إن سياسات التسعير في الأسواق المستهدفة تتباين بشكل كبير ما بين الداخلين إلى السوق ( Entrants ) إقليميا إذا كانوا داخلين جدد أو قادمين من صناعات وطيدة الصلة بالصناعة التي دخلوا إليها ، أو داخلين من دول أخرى ، و الراسخين في هذه السوق ( Incumbents ) .

فالمنافسون الداخلون إلى السوق يختارون في العادة مستويات و هياكل تسعيرية تختلف عن تلك التي ينتهجها المنافسون الراسخون أو القائمون في السوق أصلا.

## 2-4- تنفيذ سياسة التسعير :

توجد ستة إجراءات ينبغي على الشركات اتخاذها و تنفيذها لكي تكون ناجحة في مجال سياساتها التسعيرية، و هذه الإجراءات هي :

- دراسة و تفحص البيئة؛
- ربط التسعير بالسوق المستهدفة ، و المكانة التنافسية و المنتج؛
- دراسة و تفحص سياسات السعر البديلة؛
- دراسة تكاليف التصنيع و التوزيع ، و علاقتها بالطلب و المنتج؛
- إجراء بحث جدي حول التسعير لتطوير منحني مرونة السعر الذي يبين كيفية تغير المبيعات وفقا لتغير السعر ؛
- اختيار السعر الأمثل بالاستناد للسياسة الأفضل ، و كذا التكاليف و منحني مرونة السعر.

## 2-5- دور تكنولوجيا المعلومات :

تلعب تكنولوجيا المعلومات دورا مساعدا و داعما في جميع هذه الإجراءات ، فقد طورت إحدى كبريات شركات تأجير السيارات في الولايات المتحدة نظاما لدعم القرار ( Decision –Support System ) يتيح لكادرها التسويقي مجالا رحبا لتحليل التغيرات في أسعار المنافسين بسرعة فائقة ، فالنظام يجري مسحاً متفحصاً دقيقاً لبيانات أسعار المنافسين الخمسة الرئيسيين في أكثر من (160) موقعا عبر الولايات المتحدة الأمريكية ، و وفق (6) فئات للسيارات و (12) إقليما سوقيا و (5) قطاعات سوقية محتملة ، و يتم جمع البيانات على أساس يومي منتظم ، و حال حدوث أية متغيرات أو حالات استثنائية يقوم النظام بالإبلاغ فورا إلى إدارة التسويق في الشركة ، و تتيح التقارير لمحلي الأسعار مجالا للتعلم بالمعلومات الواردة على أساس الأقاليم و المناطق التي وردت منها هذه البيانات ، و تحديد مصادرها بدقة متناهية ، الأمر الذي يسمح

للمحللين بالتركيز بشكل كبير على عملية اتخاذ قرارات التسعير بدلا من الانغماس غير الضروري في بحر من البيانات المجردة.

و يمكن أيضا دراسة تكاليف التصنيع و التوزيع باستخدام الأدوات التقليدية و المبتكرة في محاسبة التكاليف ، فباستخدام مثل هذه الأدوات الفعالة يمكن إجراء عمليات تحليل الحساسية (Sensitivity Analysis) لتقويم كيفية تأثير التغيرات في المتغيرات المختلفة على الإيرادات، فإذا كانت المبيعات تمثل ( 20% ) أقل من التنبؤات مثلا ، هل سيبقى المنتج مربحا ؟ ما تأثير انخفاض السعر بنسبة (10%) على الربحية ؟<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني : سياسات تسعير مزيج المنتج

إن سياسة تحديد السعر للمنتجات غالبا ما تتغير ، لذلك عندما تريد الشركات وضع أسعارها تأخذ بعين الاعتبار تعظيم أرباحها بالاستناد إلى المزيج الإنتاجي الشامل ، و يؤكد خبراء التسويق على أن عملية تسعير المنتجات أمرا صعبا ، و هذه الصعوبة نتيجة عن تعدد المنتجات و تنوعها و كذلك الارتباط بحالة الطلب و التكاليف و مواجهة درجات مختلفة من المنافسة في السوق<sup>2</sup>.

سوف نحاول دراسة خمس حالات ذات علاقة بتسعير المنتج ، و الجدول التالي يعطي وصفا دقيقا لها :

الجدول رقم (06) : سياسات تسعير مزيج المنتج

الوصف	سياسة التسعير
وضع السعر على مراحل بين عناصر خط المنتج	تسعير خط المنتج
تسعير منتجات اختيارية أو ثانوية إضافية تباع مع المنتج الرئيسي	تسعير المنتج الاختياري
تسعير منتجات يجب أن تستخدم مع المنتج الرئيسي	تسعير المنتج المقيد
تسعير منتجات ثانوية منخفضة القيمة بقصد التخلص منها	تسعير المنتج الثانوي
تسعير حزم منتجات تباع سوية مع بعضها البعض	تسعير حزمة المنتج

المصدر : حميد الطائي ، بشير العلاق ، تطوير المنتجات و تسعيرها ، مرجع سابق ، ص 188.

#### 1- تسعير خط المنتج :

لكل مؤسسة مجموعة من المنتجات قد تكون من نفس النوع أو مختلفة ، حيث تعرف التشكيلة على أنها تلك التشكيلة من الأنواع و الأشكال المختلفة التي تنتهجها المؤسسة الواحدة من نفس السلعة أو السلع التي تتعامل فيها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 175.

<sup>2</sup> فليب كوتلر ، جاري ارمسترونغ ، مرجع سابق ، ص 629.

<sup>3</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 30.

و يلاحظ بان التوجه الحديث في الأسواق العالمية لدى معظم الشركات الصناعية و الخدمية ، هو العمل على تطوير خطوط المنتج ، بدلا من التوجه نحو المنتجات الفردية ، و الغرض من ذلك هو تعظيم الأرباح لخط المنتجات بدلا من التركيز على ربحية منتج محدد بعينه ، كما تتيح هذه الطريقة سياسة تسعير أكثر مرونة<sup>1</sup>.

و تعتمد هذه السياسة بشكل كبير على قيام المؤسسة بوضع أسعار مختلفة لنفس المنتج و للجودة المتباينة كان تقوم مثلا بوضع سعر عال للجودة العالية ثم وضع سعر متوسط للجودة المتوسطة و هكذا ، كما يمكن تجسيد هذه السياسة من خلال إنتاج منتج واحد بأحجام و ألوان و أذواق و خصائص مختلفة.

كما تفرض سياسة تسعير خط المنتج على إدارة الشركة أن تقرر أثناء خطوات الإنتاج وضع سعر محدد للمنتجات المتنوعة في الخط و التي يطلق على كل منها خط سعري ، و عليه يجب الأخذ بعين الاعتبار اختلاف التكلفة بين المنتجات في الخط ، تقييمات المستهلك للسّمات المختلفة و أسعار المنافسين ، و هنا لا بد من التنكير بان مهمة البائع يجب أن ترسخ الاختلافات للجودة المدركة و التي بدورها تدعم التفاوت في أسعار المنتجات المعروضة للبيع<sup>2</sup>.

## 2- تسعير المنتج الاختياري:

تستخدم الكثير من الشركات تسعير المنتج الاختياري ، عروض لبيع منتجات اختيارية ، أو ثانوية مع منتجها الرئيسي ، مثال ذلك : يمكن أن يختار مشتري السيارة أن يطلب نوافذ كهربائية ، أو مشغل أقراص مدمجة ، أو مكيف هوائي ، أو أرائك جلدية فاخرة ... الخ ، و في كل إضافة يضاف سعر جديد . و يكون تسعير هذه الخيارات مشكلة صعبة ، فيجب أن تحدد شركات السيارات أي العناصر تدخلها في السعر الأساسي ، و أيها تقدمه كأحد الخيارات ، وحتى السنوات الأخيرة كانت إستراتيجية تسعير جنرال موتورز ( GMC ) المعتادة أن تعلن عن طراز نمطي بسعر الأساس كي تسحب الناس إلى صالات العرض ، و توجه بعد ذلك معظم المكان في صالات العرض إلى إظهار السيارات المحملة بالخيارات بأسعار أعلى ، ويكون الطراز النمطي خاليا من الكثير من عوامل الراحة مما يجعل الكثير من العملاء يرفضونه ، ثم اتبعت ( GMC ) ، و منتجوا السيارات الآخرون في الولايات المتحدة و اليابان و ألمانيا و ادخلوا في سعر الطراز النمطي الكثير من العناصر المفيدة التي سبق بيعها لا كخيارات فقط من قبل ، و تمثل معظم الأسعار المعلن عنها الآن سيارة جيدة التجهيز فعلا ، لكن خلال الكساد الاقتصادي الحديث بدأت شركات السيارات في إعادة بعض السمات إلى فئة الخيارات كي تقلل أسعار الطرازات النمطية<sup>3</sup>.

## 3- تسعير المنتج المقيد :

تقوم بعض الشركات بتصنيع منتجاتها و بنفس الوقت يتوجب عليها إنتاج منتجات مرافقة أو مكملة تستخدم

<sup>1</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 280.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 188.

<sup>3</sup> فيليب كوتلر ، جاري ارمسترونغ ، مرجع سابق ، ص 631.

مع منتجها الرئيسي ، مثل : أمواس الحلاقة و ألعاب الفيديو و لفائف الطابعات و أفلام التصوير ...الخ. وعادة ما يحدد منتج المنتج الرئيسي ( آلات الحلاقة ، و أداة لعب مباريات الفيديو ، و الطابعات ) سعره منخفضا ، و يضعوا زيادة أعلى على المنتجات المقيدة<sup>1</sup>.

تطبق هذه السياسة السعرية من قبل معظم الشركات المختصة بالالكترونيات ، فمثلا تتبع شركة SONY جهاز (Playstation) بأسعار معقولة ، و لكن تحقق عائدات كبيرة من الأرباح بواسطة مبيعاتها للألعاب (Games) ، و تصل في بعض الحالات إلى أكثر من ثلث أرباح مبيعات المنتج الرئيسي ، رغم أنها تناظر 17% من مبيعاتها.

أما في حالة الخدمات فالشركات المتخصصة تعتمد هذه السياسة و التي تسمى بالتسعير الثنائي ، حيث يحدد السعر للخدمة الجوهر بسعر ثابت و يضاف إليه سعر إضافي يمثل الخدمات المتغيرة التي يرغب في الحصول عليها إضافة إلى الخدمة الرئيسية ، و هذا ما نلاحظه في خدمات الفنادق و المطاعم و شركات السفر ، و لعل أفضل مثال على ذلك ما تقدمه شركات خدمات الهواتف النقالة حيث تعرض أسعارا للدقيقة الأولى ثم أسعارا إضافية أرخص للدقائق التي تلي الدقيقة الأولى و أسعارا خاصة بمكالمات الليل و النهار و أيام المناسبات الدينية و الوطنية ، و هكذا<sup>2</sup>.

#### 4- تسعير المنتج الثانوي:

تنتج أثناء عمليات الإنتاج لبعض المنتجات الكيماوية و النفطية و اللحوم و الحبوب و منتجات أخرى منتجات ثانوية ، و غالبا ما تقوم الشركات المنتجة بالتخلص من المنتجات الثانوية لأنها ذات قيمة تكاد معدومة ، و في بعض الحالات تصبح مكلفة و هذه التكلفة ناجمة عن تكاليف النقل و الخزن ، و لذلك تسعى الشركات المنتجة للتخلص منها بأي ثمن دون البحث عن الربح ، و إذا كان التخلص منها مكلفا ، سيؤثر هذا على تسعير المنتج الرئيسي ، و باستخدام تسعير المنتج الثانوي تبحث جهة التصنيع عن سوق لهذه المنتجات الثانوية ، و يجب أن تقبل أي سعر يغطي أكثر من تكلفة تخزينها و تسليمها.

و ينتقد خبراء التسويق كثيرا من الشركات التي تمتلك منتجات ثانوية ذات قيمة استعمالية و مالية و لكنها لا تستفيد منها بالشكل الصحيح ، و قد ظهر في الآونة الأخيرة عدد لا بأس به من الشركات تدرك قيمة منتجاتها الثانوية و قامت باستغلالها لتكون مصدر أرباح جيدة فعلى سبيل المثال مخلفات القشور من الكاكاو التي أصبحت تستعمل كسماد و بروتين لتربة الحدائق في البيوت و المزارع كما تجعل الأرض ممتازة لنمو الفطريات<sup>3</sup>.

#### 5- تسعير حزمة المنتج :

تعتمد هذه السياسة على مبدأ جمع أو ضم عدة منتجات على شكل حزمة أو تشكيلة ، و تقديمها للمشتري

<sup>1</sup> ، فيليب كوتلر، جاري ارمسترونغ ، مرجع سابق ، ص 632.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 190.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 191.

بسعر واحد مخفض يكون اقل فيما لو تم مقارنته بسعر كل منتج على حده .

و هذه السياسة السعرية أكثر شيوعا في قطاع الخدمات ، و تطبق بشكل خاص في مطاعم الخدمة السريعة و وكالات السياحة و السفر التي تقدم رحلة سياحية متكاملة تشمل : النقل و الإيواء و الطعام بسعر خاص مغري ، و بناء على ما تقدم فان الشركات تطبق هذه السياسة بقصد جذب الزبون و إقناعه بالشراء لكون أسعار البيع معقولة كما يمكن أن تروج لبيع منتجات للمستهلكين و الزبائن قد لا يشترونها أبدا ، إلا أن السعر المدمج يجب أن يكون منخفضا بصورة كافية لجعلهم يقبلون على الشراء <sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: سياسات تعديل السعر

إن تقديم المنتجات الجديدة لا يعتبر الوضع الوحيد الذي يتعامل معه مخططو السياسة السعرية ، فغالبا ما تقوم المؤسسات بإجراء تعديلات مستمرة في أسعار منتجاتها الحالية سواء كان ذلك بمبادرة من جانب إدارة التسويق ، أو كإستراتيجية للرد على ممارسات المؤسسات المنافسة ، أو حتى استجابة لما تتطلبه بعض القوانين و التشريعات الحكومية ، و من خلال هذه التعديلات تحاول المؤسسة تكيف أسعارها مع الظروف السابقة بما يتلاءم مع أهدافها التسويقية ، لحصد أقصى ما يمكن من أرباح أو تقليل الخسائر قدر الإمكان . سوف نحاول دراسة ست حالات ذات علاقة بتعديل الأسعار ، و الجدول التالي يعطي وصفا دقيقا لها :

#### الجدول رقم (07): سياسات تعديل السعر

الوصف	سياسة التسعير
تخفيض الأسعار لتشجيع المستهلك على الدفع النقدي الحاضر أو شراء كميات اكبر	تسعير الخصومات
تعديل الأسعار التي تتلاءم مع فئات سوقية مختلفة	التسعير المجزأ
ضبط الأسعار على أساس المؤثرات النفسية	التسعير النفسي
تخفيض الأسعار بشكل مؤقت لزيادة المبيعات في المدى القصير	التسعير الترويجي
ضبط الأسعار آخذين في الحسبان الموقع الجغرافي للمستهلكين	التسعير الجغرافي
تحديد الأسعار على أساس المعيار الأخلاقي و الضمير المهني	التسعير المهني

المصدر : فيليب كوتلر، جاري ارسترونغ ، أساسيات التسويق ، مرجع سابق ، ص 635.

### 1- تسعير الخصومات و السماعات:

بعد أن تقوم إدارة التسويق بوضع الأسعار الأساسية لسلعها و خدماتها ، و هي عبارة عن المستوى السعري العام الذي تتوقع المؤسسة أن تباع عنده السلع أو الخدمات التي تقدمها للأسواق ، تقوم باستعمال وسائل تدعيم و إنجاح لأسعارها الأساسية على المدى القصير ، حيث لا تسعى المؤسسة من خلالها إلى

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 192.

تحقيق أي تغييرات في المستوى العام للأسعار التي تتبعها ، و إنما تساعد تلك السياسات أو التكتيكات السعيرية على مواجهة المنافسة في بعض الأسواق ، و الحصول على بغض المزايا الناجمة عن إمكانية زيادة الطلب ، كما تسعى المؤسسة من خلالها إلى مكافأة أو كسب زبائنهم رغبة منها في تكوين علاقة طيبة ومتينة معهم ، مبنية على الثقة و المصلحة المشتركة ، و ذلك من خلال تقديم خصومات سعيرية بأشكال و طرق مختلفة بغرض تشجيعهم على دفع ثمن مشترياتهم نقداً أو الشراء بكميات أكبر أو شراء المنتجات في موسم الكساد و في غير مواسم الذروة ، هذه السياسة تسمى التسعير على أساس الخصومات و السماعات، و التي تأخذ الأشكال التالية :

#### 1-1- الخصم النقدي :

و يطلق عليه " خصم تعجيل الدفع " أو "الخصم المالي " و يمنح هذا الخصم للعملاء عند دفع ثمن فواتير الشراء فوراً ، أو عند البيع بالأجل و ذلك للتشجيع على سرعة الدفع قبل مواعيد الاستحقاق المتفق عليها ، و من الصور الشائعة لهذا الخصم ( 30 NET 10-2 ) و يعني أن المشتري يمكنه أن يحصل على خصم نقدي قدره 2 % إذا قام بالدفع خلال 10 أيام ، من تاريخ الشراء على فاتورة تستحق السداد بعد 30 يوم من تاريخ الشراء<sup>1</sup>.

ورغم أن هذا الخصم يمثل تكلفة إلا أن البائع يستخدمه لتحقيق سيولة تحتاجها المؤسسة وتلافياً للديون المعدومة<sup>2</sup>.

#### 1-2- خصم الكمية :

و هو خصم يحصل عليه المشتري نتيجة شرائه كميات كبيرة أكبر أو الشراء بقيمة مالية أكبر ، و عادة ما تكون نسبة الخصم تصاعدياً مع زيادة حجم الكمية المشتراة ، و يعتبر خصم الكمية حافزاً كبيراً للمشتريين من أجل زيادة المشتريات<sup>3</sup>.

يأخذ هذا النوع من الخصومات أحد شكلين و هما :

#### 1-2-1- خصم الكمية التراكمي(المتجمع) :

الخاصة بالمشتري خلال فترة زمنية محددة إذا زادت عن كمية أو قيمة معينة ، و قد يساهم هذا النوع من الخصومات في زيادة ولاء المشتري للمؤسسة و منتجاتها.

#### 1-2-2- خصم الكمية غير التراكمي(غير المتجمع) :

غيها الشراء إذا زادت الكمية أو القيمة المشتراة في الصفقة الواحدة عن قيمة معينة ، و يفيد هذا النوع من الخصم في تشجيع الشراء بكميات كبيرة على فترات متباعدة بدلاً من الشراء بكميات محدودة على فترات زمنية متقاربة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسى ، مرجع سابق ، ص 305.

<sup>2</sup> أمين عبد العزيز حسين ، مرجع سابق ، ص 226.

<sup>3</sup> نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، مرجع سابق ، ص 283.

<sup>4</sup> علاء الغرابوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 212.



### 1-3- الخصم الوظيفي :

يعتمد هذا الأسلوب في الخصم بان البائع يقدم عرضا فيه امتيازات تجارية لأعضاء قنوات التوزيع عند قيامهم بخدمات معينة للبائع و انجازهم لبعض الوظائف بالشكل المطلوب و بأقل تكلفة ممكنة أو لتشجيعهم للقيام بمثل هذه الوظائف مثل البيع و التخزين و إيصال المنتج بالوقت و المكان المطلوبين، كما يمنح كذلك لعدة دوافع أخرى منها الرغبة في تصريف بضاعة راكدة أو لتحمل بعض المخاطر مثل تلف البضاعة أو تغيير الأسعار.

تتحدد قيمة الخصم حسب المهام التي يتم أدائها من قبل الوسطاء أو الموزعين ، كما يرتبط أيضا بمركز الوسيط في هيكل التوزيع ، و هل هو تاجر جملة أم تاجر تجزئة ، و لا علاقة لهذا الخصم بالكمية التي يقوم الوسيط بشرائها<sup>1</sup>.

### 1-4- الخصم الموسمي :

و هو الخصم الذي يعطيه البائع للمشتري عندما يقوم الأخير بالشراء في موسم الكساد حيث يقل ينخفض الطلب ، أو عند شراء السلع و الخدمات في غير موسم شرائها ، و أفضل مثال يمكننا طرحه في هذا المجال ما تقوم به الفنادق و شركات الطيران خلال موسم الشتاء ، حيث تطرح أسعار خاصة منخفضة قياسا بأسعار موسم الذروة (الصيف) المتعارف عليه في قطاع الخدمات و هو ما يعرف بالأسعار الموسمية<sup>2</sup>.

### 1-5- المسموحات الترويجية ( المسموحات التجارية):

هي نوع آخر من أنواع تخفيض الأسعار المرتبطة بطبيعة التجارة أو العلاقة التجارية ، و لعل أفضل قطاع يتم فيه تطبيق السمحات التجارية هو قطاع الملابس و السيارات و الموبايلات حيث يقوم المشتري باستبدال السلعة القديمة بسلعة جديدة مقابل دفع فرق السعر، و كذلك الحال لبعض السلع المعمرة.

### 1-6- الاوكازيون ( Rebates ):

و هو عبارة عن إجراء تخفيضات سعرية على شراء المنتج خلال فترة زمنية محددة ، و تتميز الاوكازيونات بقدرتها على تحفيز الطلب على المنتج خلال فترة مؤقتة بدون إجراء أي تعديلات على هيكل الأسعار الأساسية خلال فترة الاوكازيون ، و قد تستطيع تلك الشركات التي تقوم بإجراء مثل هذه التخفيضات السعرية لفترة زمنية قصيرة مواجهة مقاومة السعر الأساسي المرتفع لمنتجاتها أثناء فترات السنة<sup>3</sup>.

### 2-التسعير المجزأ :

تحدد الشركات أسعارها الأساسية بناء على الاختلافات الموجودة بين العملاء و المنتجات و المواقع ، بحيث تبيع الشركة المنتج أو الخدمة بسعرين أو أكثر ، رغم عدم بناء الاختلافات في الأسعار على اختلافات في التكاليف.

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، مال الدين محمد المرسي ، مرجع سابق ، ص 303.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 195.

<sup>3</sup> علاء الغرابوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، التسويق المعاصر ، مرجع سابق ، ص 213.

و لكي تصبح سياسة التسعير المجزأ أكثر فاعلية و تأثيرا ، لا بد من توفر الشروط التالية :

- يجب أن يكون السوق مؤهلا للتجزئة إلى قطاعات سوقية؛
- أن تبدي هذه القطاعات السوقية درجات مختلفة من الطلب؛
- يجب أن لا تتجاوز تكاليف التجزئة للسوق و مراقبته العائد أو المردود الإضافي المتحقق من تفاوت السعر؛
- يتوجب أن تكون عملية تجزئة الأسعار شرعية و قانونية ؛
- من الضروري أن تعكس الأسعار المجزئة الاختلافات الحقيقية في القيمة المدركة لدى العملاء ، و إلا فان التطبيقات لهذه الإستراتيجية على المدى البعيد سوف تؤدي إلى امتعاض و استياء المستهلكين و العملاء<sup>1</sup>.

يأخذ التسعير المجزأ عددا من الأشكال:

- 2-1- التسعير المجزأ حسب نوعية العملاء :** يدفع العملاء المختلفون أسعارا مختلفة لنفس المنتج أو الخدمة المقدمة ، فيمكن أن تحمل شركات الطيران مثلا أسعارا خاصة بالطلبة و كبار السن...الخ.
- 2-2- التسعير المجزأ حسب صيغة المنتج :** يتم تسعير صيغ المنتج المختلفة بتطبيق مستويات أسعار مختلفة ، لكن ليس طبقا للاختلافات في تكاليفها و إنما طبقا للاختلافات في مميزاتها أو خصائصها غير الأساسية .

## **2-3- التسعير المجزأ حسب الموقع :**

يتم تحديد أسعار مختلفة للمواقع المختلفة للبيع رغم أن تكلفة العرض في كل موقع لا تختلف فعلى سبيل المثال تختلف مواقع مقاعد دور السينما و المسرح بسبب تفضيلات الجمهور لمواقع معينة ، كما يتم بيع نفس المنتجات بأسعار مختلفة بسبب اختلاف موقع المتجر ( بقرب ساحة عامة ، بقرب الشاطئ ،...الخ).

## **2-4- التسعير المجزأ حسب الوقت :**

تغير الشركة سعرها طبق الموسم ، و الشهر ، و نهاية الأسبوع ، و اليوم ، و حتى الساعة...الخ.

يأخذ التسعير المجزأ عددا من الأسماء ، فيسميه روبرت كروس Robert Cross (استشاري منذ وقت طويل في الخطوط الجوية) إدارة العائد (المردود) ، و طبقا لكروس ، تضمن الممارسة العملية أن الشركات تباع المنتج الصحيح للمستهلك الصحيح في الوقت الصحيح بالسعر الصحيح .

و تسميه الخطوط الجوية و الفنادق و المطاعم إدارة المحصول (الناتج) ، و تمارسه بصورة مقدسة ، فتحدد الخطوط الجوية في الولايات المتحدة على سبيل المثال أسعارها روتينيا ساعة بساعة - بل دقيقة بدقيقة- اعتمادا على المقاعد المتاحة و الطلب و التغييرات في أسعار المنافسين<sup>2</sup>.

من ابرز مزايا إدارة المردود قدرتها على تحسين ربحية الشركات التي تعتمد كسلوب عمل فعال

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 198.

<sup>2</sup> فيليب كوتلر، جاري ارمنسترونغ ، مرجع سابق ، ص 637.

لتسعير منتجاتها وفقا لمئات المعايير ذات الصلة بالخدمات المقدمة، و أيضا بالمنتفعين من هذه الخدمات، ولذلك تعتمد الشركات الكبيرة في هذا المجال على قواعد بيانات رصينة و متجددة على الدوام و توفر هياكل تنظيمية و تشغيلية مكلفة للغاية علاوة على امتلاكها لشبكات عمل ضخمة يصعب إحكام السيطرة عليها إلا من خلال استخدام أرقى التقنيات في عالم المعلوماتية ، كما أن تطبيقات مفهوم إدارة المردود تساعد الشركات على تقديم خدماتها و منتجاتها بما يتناسب و ينسجم مع المتطلبات المختلفة للعملاء ، بحيث تتاح الفرصة لأكثر عدد ممكن منهم للانتفاع من هذه الخدمات كل حسب رغباته و حاجاته و إمكانياته المتاحة.

### 3- التسعير النفسي :

تعتمد هذه السياسة التسعيرية على التأثير النفسي الذي يمكن أن تحدثه الأسعار لدى المستهلك بهدف تشجيعه على الشراء بناء على دوافع عاطفية و ليس على أساس قرارات عقلية رشيدة ، و لذلك يأخذ البائعون في الحسبان التأثير النفسي للأسعار ، و ليس اقتصاديات الأسعار فقط ، و يشيع استخدام هذه السياسة في مجال التسويق الاستهلاكي أكثر منه في مجال التسويق الصناعي<sup>1</sup>.

يشترك التسعير النفسي الصيغ و الأنواع التالية :

### 3-1- سياسة الأسعار المرجعية (المعتادة أو المألوفة) :

عندما يستقر سعر الوحدة من سلعة معينة لفترة طويلة من الزمن في سوق المستهلك النهائي فإنه يدخل ضمن الأسعار المعتادة و هي الأسعار التي يحملها المشترون في أذهانهم ، و يرجعوا إليها عند البحث عن منتج معين ، و لا يمكنهم تقبل تغييرها لأنهم اعتادوا عليها و أصبحت مألوفة لديهم فالمشروبات الغازية مثلا تباع للمستهلك بالسعر نفسه لفترة طويلة من الزمن بصرف النظر عن الحالة الاقتصادية و تقلب أسعار المواد الخام و الأجور و ظروف المنافسة.

و يلاحظ أن الخروج عن هذه الأسعار قد تكون له عواقب عكسية خاصة و أن السلعة قد ارتبطت في ذهن المستهلك بهذا السعر ، و لذلك تحاول المؤسسات و الشركات الإنتاجية قدر الإمكان الإبقاء على هذه الأسعار ثابتة و تتفادى حدوث أي تغيير عليها ، و لكن نظرا لارتفاع تكاليف الإنتاج من مواد أولية و أجور وغيرها يصعب على المؤسسات الاستمرار في تطبيق هذه السياسة لان الأسعار عند هذا المستوى تصبح غير مربحة ، و لذلك تعتمد بعض المؤسسات إلى تغيير وزن العبوة أو المواد الأولية الداخلة في الإنتاج ، أو استخدام مواد أولية أقل جودة، و لتفادي اتهامها من قبل المستهلكين بالغش و الاحتيال تقوم بإعلام المستهلكين بطريقة أو بأخرى بأي تغيير يحصل على السلعة أو الخدمة و بيان أسباب مثل ذلك التغيير لهم<sup>2</sup>.

### 3-2- سياسة الأسعار الكسرية :

يقصد بها تلك القيم التي تسعر بها المنتجات و تتم من خلال كسر الوحدة النقدية ، إذ يتم سعر سلعة معينة بمبلغ كسري ( عشري ) ، بدلا من رقم عادي مثلا :سعر 9.99دينار بدلا من 10 دينار ، و تستخدم هذه

<sup>1</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، أصول التسويق ، مرجع سابق ، ص 214.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 215.

الطريقة من طرف بعض المؤسسات للأسباب التالية<sup>1</sup>:

• التصور الذي يعمل به هذا السعر للمستهلك في وجود فرق كبير في المقدار بين السعر الكسري

القريب من العقد التالي و بين السعر الذي بلغ هذا العقد ، فمن الناحية النفسية يبدو للمستهلك

أن الفرق بين 50.00 دج و 49.99 دج هو فرق كبير؛

• يوحي السعر الكسري للمستهلك بأن السعر انخفض إلى أبعد حد ممكن ، كما يعتقد البعض بأن

المستهلك قد يكون مسرورا لحصوله على فرق السعر .

و تلجا بعض الشركات إلى عرض منتجاتها بأسعار كسرية لإحداث اثر نفسي يؤثر في قرار الشراء لدى

المستهلك ، لأن ردود فعل المشتري تبدو واضحة و سريعة تجاه هذه الأسعار التي أصبحت أكثر شيوعا في أسواق اليوم<sup>2</sup>.

و يقترح بعض علماء النفس أن لكل رقم جودة مرئية و رمزية يجب أن تؤخذ في الحسبان عند التسعير ،

لذلك تكون 8 دائرية و زوجية ، و تنتج تأثير مهدئ ، بينما تكون 7 ملتوية و فردية ، و لها تأثير مضجر<sup>3</sup>.

### 3-3- سياسة الأسعار التفاخرية :

و يقصد بها الأسعار المرتفعة لبعض السلع و الخدمات التي تعطي الإيحاء بالتفاخر أو تستخدم كمؤشر

لارتفاع مستوى الجودة ، فقبل بعض المستهلكين على شرائها حتى يشعروا بتميزهم عن غيرهم في المجتمع و يحققوا إشباعا نفسيا لذاتهم<sup>4</sup>.

وقد تستخدم هذه السياسة للإبلاغ عن المكانة التي تنوي الشركة وضع السلعة فيها في السوق بفعالية ،

وبناء على ذلك فإن السعر يفصح عن شيء معين حول السلعة ، و لذلك فإن منتجي هذه السلع يستخدمون

هذه السياسة للتأثير نفسيا على المشتري و للدلالة على أن هذه السلعة من سلع الطبقات العليا و الراقية في

المجتمع ، و من الأمثلة على ذلك تحديد أسعار مرتفعة لعدد من السلع و الخدمات الكمالية مثل العطور

الراقية و الملابس و السيارات و المجوهرات ...الخ ، و أحيانا يتم تطبيقها على بعض السلع الضرورية

كالأدوية مثلا و ذلك اعتقادا من المستهلك أن الدواء ذو السعر المرتفع أكثر فعالية من الدواء ذي السعر المنخفض<sup>5</sup>.

### 4- التسعير الترويجي :

لا شك أن السعر و الترويج هما عنصران من عناصر المزيج التسويقي التي يجب أن تتوافق و تتسجم

مع بعضها البعض إلى درجة انه يمكن اعتبار سياسات التسعير في بعض الحالات بأنها ترويجية الاتجاه<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> زكي خليل المساعد ، التسويق ، دار زهران ، عمان ، الأردن ، 1997 ، ص 300.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 200.

<sup>3</sup> فليب كوتلر ، جاري ارمسترونغ ، مرجع سابق ، ص 645.

<sup>4</sup> أمين عبد العزيز حسين ، مرجع سابق ، ص 222.

<sup>5</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 200.

<sup>6</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق ، ص 216.

و لذلك تعتمد الشركات سياسة التسعير الترويجي بتخفيض أسعار منتجاتها بشكل مؤقت أي خلال فترة زمنية محددة تسمى بفترة الترويج ، و في بعض الحالات تطرح أسعارا اقل من التكلفة بقصد جذب الزبائن واستمالتهم لاتخاذ قرار الشراء .

#### 4-1- أشكال التسعير الترويجي :

يأخذ التسعير الترويجي عدة صور منها:

##### 4-1-1- سياسة القيادة السعرية ( أسعار الاستدراج) :

تتضمن هذه السياسة فكرة قيام بعض المنتجين و المحلات التجارية بتسعير بعض السلع المعروفة بمستوى قد يقل عن الأسعار التي تعرض بها في المتاجر الأخرى بهدف إقناع المستهلك بأن أسعار هذا المتجر اقل من منافسيه ، لدفعه للإقبال على المتجر و شراء سلع أخرى تباع بالأسعار الاعتيادية ، و هذا ما يؤدي إلى زيادة المبيعات و الأرباح<sup>1</sup>.

تستخدم هذه السياسة في متجر التجزئة و محلات السوبر ماركت و تسمى " التسعير المعلمي " أو " تسعير رائد الخسارة " بحيث يقوم المحل بعرض مجموعة من السلع المعلمية متكررة الشراء و التي يكون المستهلكون لديهم معرفة دقيقة عنها و ذلك بسعر التكلفة أو اقل من أسعار المنافسين ، على أمل استدراج المستهلك لشراء سلع أخرى من المحل ، بالإضافة إلى السلع منخفضة السعر و هذا ما يؤدي إلى ارتفاع إجمالي المبيعات و بالتالي زيادة الأرباح<sup>2</sup>.

##### 4-1-2- سياسة أسعار المناسبات الخاصة :

تطرح بعض الشركات الإنتاجية و الخدمية أسعارا خاصة في المناسبات و الأعياد الدينية و الوطنية ، فعلى سبيل المثال في عيد الفطر و الأضحى المباركين و رأس السنة الهجرية المباركة التي تبدأ في 1 محرم من كل عام ، و عيد الميلاد للسيد المسيح (عليه السلام) ، و كذلك بعض المناسبات الوطنية كعيد الاستقلال ، حيث تلجأ الشركات إلى الترويج لمنتجاتها و بأسعار ترويجية تهدف إلى جذب الزبائن و زيادة مبيعاتها<sup>3</sup>. و تهدف هذه السياسة أيضا إلى التخلص من المخزون المتراكم من السلع ، أو لبيع السلعة قبل ظهور طراز ( أو موضة ) جديدة منها ، أو لكسب الشهرة ، أو للحصول على سيولة نقدية... الخ<sup>4</sup>.

##### 4-1-3- سياسة الخصومات النقدية الترويجية:

تقدم بعض الشركات أسعارا خاصة للزبائن الذين يشترون منتجاتها خلال فترة زمنية محددة ، و عند قيام المشتري بالشراء في الفترة المحددة سوف يحصل على خصم نقدي ، و هذه الإستراتيجية التسعيرية مطبقة بشكل واسع في سوق السيارات و المنتجات المعمرة ، و الأسلوب الأكثر شيوعا أن تطرح الشركات عروضاً ترويجية مثلا : دفع فائدة اقل للمبالغ المتبقية من قيمة السيارة و بقسط شهري معقول، أو صيانة لفترة زمنية

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسى ، مرجع سابق ، ص 301.

<sup>2</sup> فيليب كوتلر، جاري ارمنسترونغ ، أساسيات التسويق ، مرجع سابق ، ص 644.

<sup>3</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 201.

<sup>4</sup> ناجي معلا ، رائف توفيق ، مرجع سابق، ص 217.

قد تصل في بعض الحالات إلى خمس سنوات و قد تكون الصيانة مجانية ، وهذا الأسلوب مطبق من قبل شركة TOYOTA اليابانية في سوق السيارات ، و بهذا الأسلوب استطاعت الشركة زيادة مبيعاتها و حصتها السوقية ، و بالتأكيد أرباحها<sup>1</sup>.

#### 4-1-4- سياسة الخصم السيكولوجي :

قد يطلق على هذه السياسة سياسة الأسعار المقارنة ، حيث تعرض السلعة بالسعر القديم و السعر الجديد ، و من خلال المقارنة التي يجريها المشتري بين الأسعار ، سيفضل شراء السلعة ، لان السعر الآن أصبح اقل ، و يطلق على هذه السياسة (Was-in -Pricing) ، أي أن السعر كان كذا ثم أصبح كذا ، و مثال على ذلك ( كان السعر 250 دينار و أصبح الآن 200 دينار)<sup>2</sup>.

#### 4-2- سلبيات التسعير الترويجي :

يمكن للتسعير الترويجي أن يكون وسيلة فعالة لتحقيق مبيعات و أرباح للشركة في الظروف السوقية الملائمة ، إلا أن له تأثيرات سلبية أيضا ، فباستخدامه بتكرار كبير ، و تقليد المنافسين له يمكن للتسعير الترويجي أن ينتج عملاء " ميالين للصفقات deal-prone " و الذين ينتظروا حتى تنتقل العلامة التجارية إلى بيعها بالتخفيض قبل أن يشتروها ، أو يمكن للأسعار التي تقل بصورة مستمرة أن تقلل من قيمة العلامة التجارية في أعين العملاء.

و في الحقيقة أن ترويجات السعر يمكن أن تصبح إدمانا بكل ما في الكلمة من معاني لكل من الشركة والعميل ، فتكون ترويجات السعر مكافئ الهيروين للعلامة التجارية ، من السهل الدخول فيها لكن من الصعب الخروج منها ، فبمجرد أن تدمن العلامة التجارية و عملاؤها تقليل السعر المرتفع في المدى القصير يصبح من الصعب إعادتهما إلى مستوى العلامة التجارية الحقيقي مما يؤدي إضعافها و موتها بعد مدة زمنية ، كما قد يؤدي الاستخدام المتكرر للتسعير الترويجي إلى حروب أسعار في الصناعة<sup>3</sup>.

#### 5-التسعير الجغرافي :

تتبع سياسة التسعير الجغرافي حسب آلية التوزيع الجغرافي للمستهلكين ، أي حسب مواقعهم الجغرافية المختلفة في بلدانهم أو في دول العالم.

و عليه يتوجب على الشركة أن تقرر الصيغة التي يتم بها تسعير منتجاتها على أساس المواقع أو المناطق المختلفة لتواجد المشترين في بلد ما :فهل تحدد الشركة أسعارا مرتفعة لمنتجاتها التي تباع في مناطق بعيدة ، و ذلك لغرض تغطية تكاليف النقل و التأمين و بذلك قد تواجه الشركة مخاطر ضياع الفرص البيعية في تلك الأسواق البعيدة ؟ أم تحدد الشركة أسعارا موحدة لجميع المشترين بغض النظر عن مواقعهم القريبة أو البعيدة عن المنشأ أو المصنع؟

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 201.

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسي ، مرجع سابق ، ص 302.

<sup>3</sup> فيليب كوتلر، جاري ارمنسترونغ ، مرجع سابق ، ص 647.

يمكن للمؤسسة إتباع السياسات التالية في مجال التسعير الجغرافي :

#### 5-1- التسعير المستند على تحميل المشتري تكلفة النقل كاملة:

طبقا لهذه السياسة ، فان المشتري يتحمل تكاليف النقل كاملة إضافة إلى السعر الأساسي للمنتج ، و تسمى هذه الطريقة بطريقة تسليم البضائع على ظهر السفينة ( - Free On Board- FOB ) واصلة إلى ميناء بلد المشتري ، و أفضل ميزة لهذه الإستراتيجية بان الشركة لا تشغل نفسها بتكلفة النقل حيث يتحملها المشتري<sup>1</sup>.

#### 5-2- سياسة الأسعار الجغرافية الموحدة:

طبقا لهذه الطريقة يتحمل البائع متوسط تكلفة النقل و الشحن ، بحيث يقوم جميع المشتريين بدفع نفس الثمن للسلعة بصرف النظر عن مواقعهم الجغرافية.

و تؤدي هذه الطريقة إلى اختلاف صافي ثمن البيع الحقيقي بالنسبة للبائع ، و ذلك طبقا للمسافة التي تبعد بها أماكن العملاء عن موقع المنظمة ، و تستخدم هذه الطريقة في حالة ما إذا كانت تكلفة النقل محدودة بالنسبة لقيمة السلعة ، أو إذا كانت الشركة ترغب في التوزيع في أسواق مختلفة متسعة و الظهور بمظهر المنافس القوي في الأسواق البعيدة عن موقعها ، خاصة وانه في حالة قيام المشتري بتحمل تكاليف النقل ، ستقل القدرة التنافسية للبائع في المناطق البعيدة و تزداد فقط في الأماكن القريبة من موقعه<sup>2</sup>. و لكن العيب لهذه الإستراتيجية بان المشتريين من ذوي المواقع القريبة للمصنع و الذين يتحملون أسعار مرتفعة سوف يلجئون إلى الشراء من طرف شركات أخرى تطبق إستراتيجية (FOB) لأنها تقدم أسعارا معقولة<sup>3</sup>.

#### 5-3- التسعير حسب الأقاليم أو المناطق :

تقع هذه السياسة في حالة الوسط بين سياسة تحميل التكلفة للمشتري كاملة و التسعير الموحد ، و في ظل هذه السياسة تقوم الشركة بتقسيم السوق إلى عدة مناطق جغرافية ، و من ثم تحديد سعر بيع لكل منطقة حسب بعدها الجغرافي من نقطة المصنع ، و بناء على ذلك فان المناطق الجغرافية القريبة من المصنع أو البائع سوف تكون أسعارها اقل من المناطق الجغرافية البعيدة ، و بهذه الطريقة لا يحصل العملاء الموجودون في منطقة معينة على ميزة معينة في السعر من الشركة ، و يلاحظ بان هذه السياسة تتسم بالعقلانية و المنطقية و بذلك فهي تعالج السلبات الناجمة عن الإستراتيجيتين السابقتين<sup>4</sup>.

#### 5-4- التسعير المستند على نقطة الأساس :

تطبق هذه السياسة التسعيرية بناء على اعتماد نقطة معينة أي مدينة محددة كنقطة ارتكاز ، بحيث يكون موقعها معقول و مناسب لجميع المناطق الجغرافية التي تتعامل معها الشركة ، لأنه سوف يتم احتساب التكاليف المتعلقة بالنقل و التأمين ابتداء من هذه المدينة وصولا إلى مدينة المشتري.

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 204.

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسى ، مرجع سابق ، ص 302.

<sup>3</sup> و <sup>4</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 203.

تطبق هذه السياسة من قبل شركات عالمية تتعامل بالسكر و الاسمنت و الفولاذ و الزجاج و السيارات ، ولكنها أصبحت اقل شيوعا في عالم اليوم و ذلك بسبب لجوء بعض الشركات إلى طريقة أفضل و أكثر مرونة ، ألا و هي اعتماد عدة مدن عالمية كنقاط ارتكاز أساسية للتعامل مع المشتري ، و بالتالي تزويده من النقطة الأقرب له لأنها تكلف اقل<sup>1</sup>.

#### 5-5- التسعير المستند على تحمل البائع و امتصاص أجور الشحن:

تطبق هذه السياسة بالنسبة للشركات الحريصة على إبرام صفقات مهمة مع عميل معين ، أو المنافسة في منطقة جغرافية مهمة تجاريا ، حيث يمتص البائع كل أو جزء من تكلفة الشحن الفعلية كي يحصل على الصفقة المرغوب فيها ، و يمكن أن يفكر البائع في انه إذا استطاع أن يحصل على أعمال أكثر ، سيقبل متوسط تكلفته مما يعوض و يزيد عن تكلفة الشحن الإضافية ، و تستخدم سياسة تسعير امتصاص الشحن في اختراق و التغلغل في الأسواق الجديدة أو الاحتفاظ بالحصة السوقية في الأسواق متزايدة التنافسية<sup>2</sup>.

#### 6- التسعير المهني :

يحتاج المستهلك في بعض الأحيان إلى سلع و خدمات لا يعرف الكثير عنها ، و بالتالي لا يعرف أسعارها على وجه التحديد ، و نظرا لأنه لا يستطيع الاستغناء عن هذه المنتجات وقت الحاجة إليها فان أسعارها تعتبر غير مرنة ، و يستطيع المنتج أو مقدم الخدمة أن يبالغ في الأتعاب التي يريدها. و الأسعار المهنية تستخدم عن طريق الأشخاص الذين لديهم مهارة كبيرة أو خبرة في مجال معين ، مثل خدمات المحاماة ، فالمحامي الخبير لا تحسب أتعابه على أساس الوقت الذي يستغرقه في بحث القضية ، وكتابة مذكرات الدفاع فقط ، و لكنها تحسب على أساس خبرة المحامي و كفاءته ، و لذلك فانه يستطيع أن يقدّر الأتعاب بمعيّار شخصي بحث ، و بذلك فهو يعتمد على المسؤولية الأولية في تقدير الأتعاب ، حيث لا يعرف المستهلك الأجرة الواجب سدادها نظير الحصول على هذا النوع من الخدمات . و عموما هناك نوعان من سياسات التسعير في هذا المجال و هما :

#### 6-1- التسعير الأدبي :

و يستخدم التسعير الأدبي عندما يكون الطلب الخاص بالمنتج أو الخدمة غير مرن ، و يكون البائع عادة مهني ، و يعتمد التسعير هنا على المسؤولية الأدبية أو على المعيار الخلقي ، بحيث لا يتم تسعير الخدمة أو السلعة بسعر مرتفع ، اعتمادا على أن العميل مضطر للحصول على هذه السلعة أو الخدمة ، فالطبيب الماهر أو الصيدلي الذي يبيع مستحضرا حيويا كأدوية القلب أو الأعصاب على سبيل المثال ، يستطيع أن يطلب السعر الذي يريده اعتمادا على أن المستهلك سوف يضطر لدفع الأتعاب التي تطلب منه بأي وسيلة ، إذ قد يضطر المستهلك غير القادر ماديا إلى التسول أو السرقة أو القيام بتصرفات غير كريمة لكي يحصل على النقود اللازمة لشراء هذه السلعة أو الخدمة.

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 203.

<sup>2</sup> فيليب كوتلر، جاري ارمنسترونغ ، مرجع سابق ، ص 650.



و لذلك فان المنتج هنا أو مقدم الخدمة عادة ما يحدد أسعاره انطلاقا من مسؤوليته الأدبية نحو المجتمع.

## 6-2- سياسة التسعير المذهب:

و هي طلب أسعار مختلفة لنفس السلعة أو الخدمة حسب ظروف المشكلة و حالة المستهلك ، فالمحامي قد يطلب مبلغ معين كأتعاب عن خدماته مقابل الدفاع عن شخص معين ، في حين قد يطلب ضعف المبلغ الأول من شخص آخر ، و هذا حسب حالات الشخص و ظروفه المادية و الاجتماعية ، و حسب الجهد المبذول في القضية<sup>1</sup>.

## المطلب الرابع : سياسات التسعير الدولي

يعد قرار التسعير في الأسواق الخارجية من القرارات الهامة التي تؤثر على نجاح المؤسسة خصوصا وعلى الاقتصاد الوطني عموما ، فهو من أهم القرارات الحيوية و أحد العناصر المؤثرة في الإستراتيجية التسويقية للمؤسسة ، حيث يساهم في زيادة الربحية و ذلك من خلال زيادة حجم المبيعات المحققة ، كما يساهم في تحقيق عائدات معتبرة بالعملة الصعبة ، بالإضافة إلى هذا يستخدم السعر كعنصر فعال و مؤثر لجذب المستهلكين في البلدان الأخرى ، و الترويج لمنتجات المؤسسة و علامتها التجارية. و يتميز قرار التسعير في الأسواق الدولية أكثر صعوبة و تعقيدا منه في الأسواق المحلية ، حيث يتأثر بالعديد من المتغيرات الخاصة بالبيئة الدولية منها طبيعة المنافسة ، والطلب على المنتجات ، و القوانين المنظمة لعمليات التسعير على المستوى الدولي بالإضافة إلى مخاطر تذبذب أسعار الصرف العالمية .

## 1- مفهوم السعر الدولي و أهميته:

في مجال التسويق الدولي يعرف السعر كما يلي :سعر المنتج هو قيمته التبادلية في الأسواق الخارجية ، وكما يرى رجال التسويق أن السعر هو أهم عناصر المنافسة، مستغلين بالعديد من الدراسات الميدانية. و تتميز سياسة التسعير بأهمية خاصة في المزيج التسويقي و تتزايد أهمية التسعير لما للسعر من تأثير مباشر على إيرادات المؤسسة و بالتالي أرباحها فهو يؤثر في المدى الطويل على قدرة المؤسسة على النمو والبقاء في الأسواق الدولية.

كما تجدر الإشارة كذلك إلى التقدم التقني و العلمي السريع و ما نتج عنه من تكاثر السلع و انتشار المنتجات الجديدة فيقدر متوسط طرح المنتجات الجديدة مثلا في سوق الولايات المتحدة ب 300 سلعة جديدة شهريا ، فالكم الهائل لهذه المنتجات و التكاليف الضخمة من عملية إنتاجها و تطويرها تحتاج إلى اعتماد سياسات سعرية صائبة و أي خطأ في التسعير سيترك آثار سلبية على المؤسسة قد تؤدي بها إلى الخروج النهائي من هذه الأسواق<sup>2</sup>.

## 2- تأثير التكاليف على عملية التسعير الدولي:

لعل التكاليف هي أكثر الاعتبارات وزنا في معرض الحديث عن السياسة السعرية ، و يعتبر البعض أن

<sup>1</sup> ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسى ، مرجع سابق ، ص 300 ، 301.

<sup>2</sup> أي سعيد الديوهجي ، التسويق الدولي ، دار الكتب للطباعة و النشر ، الموصل ، العراق ، 1997 ، ص 164.

عملية التسعير ليست في جوهرها سوى إضافة ميكانيكية لهامش معين على التكلفة لنحصل على السعر، وهنا لا بد من اخذ جميع التكاليف المرتبة عن تصدير المنتج بالاعتبار عند تحديد السعر مثل : تكاليف الشحن والتأمين والرسوم الجمركية و مصاريف التوزيع والتسويق ، فكلما تمكنت المؤسسة من مراقبة عناصر التكاليف بشكل جيد مكنها من تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج أو على الأقل ثباتها مع زيادة حجم المبيعات ، كلما حقق لها ذلك قدرا من المرونة في التسعير و من ثم تحقيق معدلات ربحية متزايدة مستقبلا<sup>1</sup>.

### 3-علاقة الأسعار التصديرية بالأسعار المحلية:

عندما تلتزم الشركة بتسويق منتجاتها في السوق المحلية و كذلك التصدير بشكل منتظم ومستمر للأسواق الدولية ، فهي تهدف إلى الربح طويل الأجل وتحقيق مكانة تنافسية سواء في السوق المحلية أو الدولية ، ولذلك ستواجه عدة صعوبات تتعلق بتحديد الأسعار في السوق المحلية و مقارنتها بأسعار التصدير في الأسواق الدولية.

#### 3-1- سعر التصدير أقل من السعر المحلي: من أهم الأسباب التي تدعم هذه السياسة ما يلي:

- أن المنتجات يمكن أن لا تكون معروفة في الأسواق الخارجية مما هي عليه في الأسواق المحلية؛
- المنافسة الخارجية قد تفرض خفض الأسعار؛
- زيادة الإنتاج تساعد على تخفيض التكاليف الإنتاجية ، أي عرض المنتجات بأسعار أقل في الأسواق الخارجية.

#### 3-2- أسعار التصدير توازي أسعار السوق المحلي:

إن سياسة تحويل السعر المحلي إلى السوق الخارجي يتطلب إجراءات خاصة بالمنتج أو الشركة التي تتعامل بالتصدير لأول مرة ، ويجب على الشركة التنبيه لانخفاض الأسعار والمنافسة وأخذها بعين الاعتبار ، لأن أسعار التصدير هي نفسها الأسعار المحلية على أساس أن الأهداف متشابهة ، إلا انه يجب أن ندرك بان أهداف الشركة وظروف السوق لا تكون نفسها في الأسواق المستهدفة التي تتعامل معها.

#### 3-3- أسعار التصدير أعلى من أسعار السوق المحلية:

من أهم الأسباب التي تبرر هذه السياسة زيادة التكاليف الأولية لإعداد الشركة للدخول في حقل التصدير، حيث يحتمل أن تكون تكاليف البيع في الأسواق الخارجية أعلى من الأسواق المحلية بسبب تعقيد الإجراءات الإدارية ، النقل و التأمين ، التعريفات الجمركية ، اختلاف الإجراءات القانونية وأذواق الزبائن في الأسواق الدولية<sup>2</sup>.

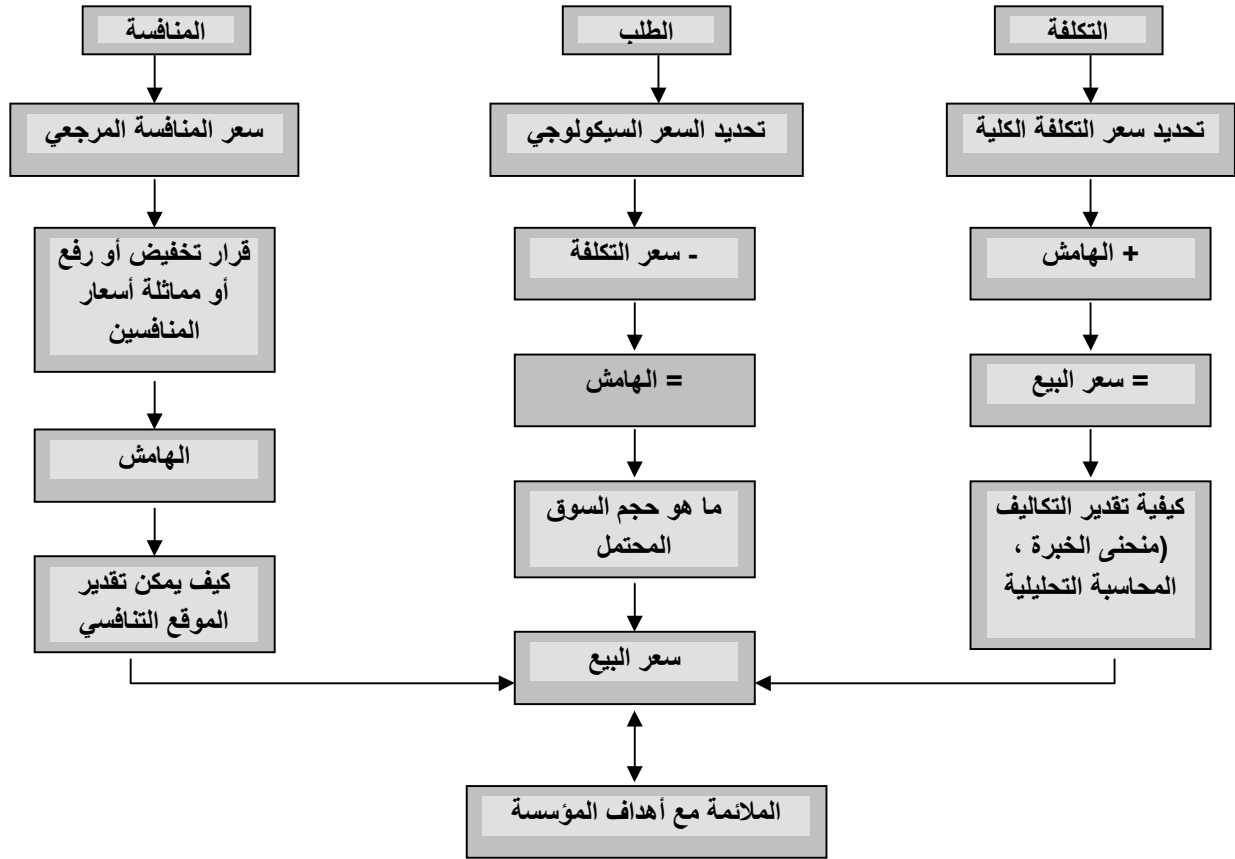
<sup>1</sup> مصطفى محمود حسن هلال ، التسويق الدولي ، بدون سنة نشر ، ص 109.

<sup>2</sup> انمار اسعد خليل ، التسويق الدولي ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك ، 2011 ، ص ص: 75، 76.

#### 4- طرق تسعير المنتجات في الأسواق الدولية :

إن الأسعار في السوق الدولي هي نفسها في السوق المحلي و بالتالي فإن أسس تسعير المنتجات في الأسواق الدولية هي نفسها في الأسواق المحلية ، و تحدد المؤسسة سعر منتجاتها وفق ثلاث طرق أساسية مبينة في الشكل التالي:

الشكل رقم (11) : طرق تحديد السعر في الأسواق الدولية



source: PASCO BERHO , Marketing International , 4<sup>eme</sup> édition – Dunand- Paris- 2002 ,P127.

#### 4-1- التسعير على أساس التكلفة :

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما في تحديد السعر على مستوى الأسواق الدولية ، و تقوم على أساس إضافة نسبة معينة من الربح إلى تكلفة المنتج وفق المعادلة التالية :

$$\text{السعر} = \text{إجمالي تكلفة المنتج} + \text{هامش الربح المخطط}$$

يعاب على هذا الأساس انه لا يأخذ جانب القدرة الشرائية للمستهلكين في الحسبان لأنه يعتمد على العوامل الداخلية فقط و يهمل عنصر المنافسين و بالتالي هذه الأسعار لا تعكس درجة المنافسة الحقيقية التي قد تتعرض لها المؤسسة .

أما في حالة المؤسسة المصدرة فإن الأسعار غالبا ما تكون أعلى بكثير من السعر في البلد الأصلي ويرجع هذا الارتفاع إلى التكاليف الإضافية المرتبطة بعملية التصدير و انتقال المنتجات من بلد لآخر كما نلاحظه من خلال تطور التكاليف في عملية التصدير كما يلي<sup>1</sup> :

● **سعر التكلفة النهائي (في البلد الأصلي)**

+ تكاليف التعبئة و التغليف الخاصة بالتصدير

+ المصاريف الخاصة بمصلحة التصدير

● **= سعر التكلفة التصديري قبل إرسال المنتجات**

+ تكلفة الشحن و النقل الدولي

+ مصاريف التأمين في النقل

+ رسم التصدير

+ تكلفة الدخول للسوق الأجنبية ( التعريفية الجمركية)

● **= سعر التكلفة داخل البلد المستهدف**

+ مصاريف التسويق في البلد المستهدف

○ تكلفة التخزين

○ تكلفة القوى البيعية

○ تكلفة التوزيع

○ تكلفة الترويج و الإشهار

○ تكلفة خدمات ما بعد البيع

● **= سعر التكلفة قبل المصاريف المالية**

+ المصاريف المالية

○ مصاريف خاصة بالتمويل قبل البيع

○ مصاريف خاصة بقرض الزبائن

● **= سعر التكلفة قبل تقدير المخاطر**

+ التكاليف الخاصة بتغطية المخاطر التجارية ، المالية ، السياسية

● **= سعر التكلفة النهائي للمنتج في الدول المستهدفة**

**4-2- التسعير على أساس الطلب :**

في كل بلد أو دولة هناك سلوك للشراء معين مرتبط بالبيئة الاقتصادية التي تتحدد من خلالها القدرة الشرائية للمستهلك ، و يمثل السعر بالنسبة للمستهلك تكلفة و كذلك مرتبط بالبيئة الثقافية و الاجتماعية

<sup>1</sup> Alain , Ollivier et les autres , Le Marketing international , -que saie je? 1eme ed – presse universitaire de France ,Paris 1990 , P84.

للمجتمع التي ينتج من خلالها نظام للقيمة و بالتالي ينظر المستهلك للسعر على انه مؤشر للقيمة ، فالطلب على المنتج يختلف من بلد لآخر و من سوق لآخر حسب هذين العاملين<sup>1</sup> :

#### 4-2-1- في حالة اعتبار السعر تكلفة :

النظرية الاقتصادية تنص على أن الكمية المطلوبة من المنتج تتغير بصورة عكسية مع السعر فكلما كان السعر منخفض كلما كان الطلب على المنتج مرتفع ، و حسب هذه النظرية فان الطلب على المنتجات غير متجانس و بالتالي فحساسية الطلب بالنسبة للسعر تتغير من منتج لآخر ، فالمنتجات الأساسية أو ذات الاستهلاك الواسع فان الطلب يكون منخفض المرونة بالنسبة للسعر ، أما في حالة المنتجات الكمالية أو ما يسمى بسلع التفاخر فان الطلب يكون مرتفع المرونة .

#### 4-2-2- في حالة اعتبار السعر مؤشر للقيمة :

ينظر المستهلك للمنتج من خلال الإشباع المحقق من شراء المنتج ، و تقدير هذا الإشباع يعتمد على ملاحظة و دراسة العلاقة الموجودة بين ثنائية (سعر/ جودة) ، فالسعر المرتفع يدل على المواصفات المميزة للمنتج كارتفاع مستوى الجودة مثلا ، و رغم هذا فالمستهلك غير مستعد لدفع سعر مرتفع جدا ، فالسعر المقبول لديه ما يسمى بالسعر السيكلوجي الذي يتحدد من خلال الإجابة على السؤالين التاليين :

• في أي سعر يصبح يظهر المنتج رديء الجودة ؛

• في أي سعر يصبح المنتج باهض الثمن.

من خلال هذين العاملين تتحدد قيمة المنتج لدى المستهلك و على أساس ذلك يتم تحديد السعر من طرف المؤسسة.

#### 4-3- التسعير على أساس المنافسة :

وفقا لهذا الأساس تقوم المؤسسة بالتعرف على مستوى الأسعار للمنتجات المنافسة لها في السوق الدولية والالتزام بحدود هذه الأسعار في تحديد أسعار منتجاتها ، فتلجأ المؤسسة إلى هذه الطريقة عند نقص المعلومات حول كل تكاليفها و سلوك المستهلكين في الأسواق المستهدفة وبالتالي تقوم بتحديد أسعارها إما<sup>2</sup> :

• تسعير منتجاتها حسب السعر المتوسط في السوق و الاهتمام بالمنافسة في المنتج؛

• بسعر منخفض عن منافسيها و بالتالي تنمية حصتها السوقية من خلال التوقع في ذهن

المستهلك بثنائية (سعر /جودة عالية للمنتج)؛

• تسعر منتجاتها بسعر مرتفع إذا تبين لها أن منتجاتها مميزة بما تتوافر فيها من مواصفات

عن المنتجات المنافسة و تقدر الزيادة في السعر بقدر الزيادة في جودة المنتج .

#### 5- سياسة التسعير في الأسواق الدولية :

تختار المؤسسة سياستها التسعيرية وفقا لأهدافها المخططة و درجة حداثة منتجاتها ، و عموما هناك ثلاث

<sup>1</sup> PASCO BERHO , Marketing International , 4<sup>eme</sup> édition – Dunand- Paris- 2002 ,P134.

<sup>2</sup> Corrin , Pasco , commerce international- Zeme edition- Librairie Vuibert – Paris 1995, P 28

سياسات رئيسية تتبعها المؤسسة لتسعير منتجاتها عند تصديرها للأسواق الدولية :

#### 5-1- سياسة قشط السوق :

أو ما يسمى بإستراتيجية فترة الاسترداد السريعة ، يتم من خلالها تحديد سعر مرتفع للمنتج حيث يوجه هذا السعر للفئة الأولى في السوق التي يهملها الحصول على السلعة مهما كان السعر مرتفعاً و عندما تقل الفرص البيعية يتم تخفيض السعر حتى يكون ملائماً للفئة التي تليها في السوق و هكذا يتم التخفيض باستمرار لكسب فئات جديدة<sup>1</sup>.

تهدف المؤسسة من خلال هذه السياسة إلى استرداد رأسمالها المستثمر في الدول الأجنبية بأسرع وقت ممكن الأمر الذي يدفعها إلى تحديد سعر منتجها بحيث يحقق معدلات عائد تساهم في سرعة استرداد أموال المؤسسة خلال الفترة المخططة لذلك ، و عادة ما تطبق في الدول التي تعاني من تقلبات اجتماعية وسياسية سريعة مما يدفع بإدارة المؤسسة إلى عرض منتجاتها بسعر مرتفع و تكون على استعداد للخروج السريع من السوق حين يتحقق هدفها و تسترد أموالها<sup>2</sup>.

إن إتباع السياسات التسعيرية المرتفعة في الأسواق الدولية تكون ذات جدوى في ظل الظروف التالية:

- الهدف الأساسي لإتباع هذه السياسة هو الحصول على الأرباح في المدى القصير؛
- المؤسسة تمتلك موارد مالية محددة و ليس بإمكانها التوسع في الأسواق الدولية؛
- عندما يكون الطلب اقل حساسية للسعر وفي حالة عدم وجود طريقة لقياس الطلب المحتمل على المنتج؛
- تجزئة السوق على أساس القدرة الشرائية للزبائن، بحيث تركز المؤسسة على القطاعات السوقية ذات الدخل المرتفع ؛
- في حالة جهل المستهلك بتكلفة إنتاج و تسويق هذا النوع من المنتجات مع عدم وجود بدائل لها تسهل عملية المقارنة<sup>3</sup>.
- السلع فريدة في نوعها ومحمية قانونياً في الدول الأجنبية بحيث لا يتوقع منافسة مباشرة في هذه الأسواق؛
- تعمل هذه السياسة السعرية كعامل مثبط للمنافسين المحتملين دخولهم سوق الصناعة في الأجل القصير؛
- هذه الإستراتيجية تعمل للتحوط بقوة ضد إمكانية الخطأ في وضع السعر<sup>4</sup>.

1 محمد فريد الصحن ، مرجع سابق ، ص 312.

2 مصطفى محمود حسن هلال ، التسويق الدولي ، مرجع سابق ، ص 120.

3 محمد فريد الصحن ، مرجع سابق ، ص 313.

4 أنار اسعد خليل ، مرجع سابق ، ص 80.

## 5-2- سياسة التغلغل في الأسواق الدولية :

تهدف المؤسسة من إتباع هذه السياسة إلى الحصول على حجم كبير من السوق و تحقيق الانتشار الواسع لمنتجاتها في الأسواق الدولية فتقوم بتحديد سعر للمنتج يتناسب مع اكبر قدر ممكن من المستهلكين و في نفس الوقت يغطي التكاليف الإجمالية للمنتج و يفضل إتباع هذه السياسة في الحالات التالية<sup>1</sup> :

- عندما تزيد حساسية السوق للسعر أي يكون الطلب ذو مرونة عالية ؛
  - تفترض بأن المستهلك الأجنبي يشتري على أساس السعر المنخفض؛
  - إذا كانت السلعة تواجه منافسة محتملة قوية ؛
  - في حالة اتجاه تكلفة إنتاج و تسويق الوحدة إلى الانخفاض مع زيادة الكميات المباعة مما يؤدي إلى الاستفادة من وفورات الإنتاج كبير الحجم .
- لتنفيذ هذه السياسة يمكن إتباع الخطوات التالية<sup>2</sup> :
- تقسيم السوق إلى عدة شرائح بحسب مستوى الدخل و حدود السعر الذي يقبله المستهلكون لشراء المنتج ؛
  - حساب التكلفة الكلية لمنتج المؤسسة و هامش الربح المرغوب تحقيقه؛
  - تحديد السعر الذي يغطي التكلفة الكلية للمنتج مضافا إليه هامش الربح المستهدف و يصل في ذات الوقت إلى اكبر عدد من الشرائح السوقية .

## 5-3- سياسة التميز السعرية :

قد تواجه العديد من المؤسسات مشكلة التعامل مع أسواق مختلفة في دول أجنبية متعددة و عرض منتجاتها في كل سوق منها بسعر مختلف و يرجع ذلك الأمر إلى اختلاف القدرات الشرائية للمستهلكين و اختلاف النظم الجمركية والضريبية الخاصة بكل دولة و التي قد تفرض بعض الأعباء الإضافية و بالتالي زيادة تكلفة المنتج في سوق ما.

و قد تتيح بعض الإعفاءات و الامتيازات فرصة تقليل تكلفة المنتج في سوق أخرى و ما بهما في ذلك الشأن انه إذا لجأت المؤسسة إلى عرض منتجها بأسعار مختلفة في الأسواق الدولية انه يجب عليها تدعيم التميز في الأسعار بتميز في خصائص المنتج و ذلك لتجنب تسرب المنتج من الأسواق منخفضة السعر إلى الأسواق مرتفعة السعر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد فريد الصحن ، مرجع سابق ، ص 314.

<sup>2</sup> مصطفى محمود حسن هلال ، مرجع سابق ، ص 117.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 117.

## المبحث الثاني : تسعير السلع الاستهلاكية و الصناعية و الخدمات

يعتبر تسعير سلع المستهلك النهائي و السلع الصناعية و الخدمات من الأمور التي حازت اهتماما كبيرا من قبل المعنيين بعملية التسعير في المؤسسات المعاصرة ، ذلك إن العوامل المؤثرة على تسعير السلع الاستهلاكية تختلف بشكل نسبي عن تلك العوامل المؤثرة على تسعير السلع الصناعية أو الخدمات ، خاصة إن خصائص كل من السلع الاستهلاكية و الصناعية و الخدمات تختلف باختلاف أسواقها من جهة ، بالإضافة إلى أن دوافع الشراء تختلف لدى المستهلكين أو المستخدمين لكل منهم من جهة أخرى ، يضاف إلى ذلك إن درجة انتظامية العلاقة بين البائعين الصناعيين و المشترين الصناعيين تختلف عن تلك العلاقة الانتظامية و المتكررة بين البائع لسلع المستهلك النهائي و المشترين لهذه السلع ، كما تختلف بين مقدمي الخدمات و مستعمليها.

### المطلب الأول : تسعير السلع الاستهلاكية

#### 1- تعريف :

هي تلك السلع التي يشتريها المستهلك النهائي لإشباع رغباته و تلبية حاجياته ، و توجه المنتجات الاستهلاكية عموما للاستهلاك الشخصي في المنازل ، و تسمى بسلع المستهلك النهائي ، بمعنى أنها منتجات مخصصة للاستهلاك المباشر من طرف الأفراد و الجماعات ، و ليس لأغراض إعادة البيع أو الاستخدام في إنتاج منتجات أخرى<sup>1</sup>.

#### 2- فئات السلع الاستهلاكية : يمكن تقسيم السلع الاستهلاكية إلى أربع فئات هي :

##### 1-2- السلع الميسرة :

و هي تلك الأنواع من السلع التي لا تتطلب بذل مجهودات كبيرة لتسويقها ، حيث لا يكون المستهلك على استعداد لتضييع الكثير من الجهد و الوقت للبحث عنها و شرائها و من أمثلة تلك السلع : الحليب و الخبز و المنظفات... الخ .

و يقوم المستهلكون بشراء المنتجات الميسرة بصورة متكررة و منتظمة ، وعادة ما يتم ذلك دون الكثير من التخطيط المسبق ، كما تكون لديهم معرفة بأسماء بعض العلامات المشهورة لتلك النوعية من المنتجات مثل : العجائن ، الحليب ، المشروبات الغازية ، المنظفات الصناعية... الخ ، و غيرها من العلامات الخاصة بهذه المنتجات ، و تحتاج هذه المنتجات الميسرة إلى توزيع واسع و مكثف ، لان المستهلك لن يبذل أي مجهود للبحث عنها ، و كذلك أيضا حتى يمكن بيع كميات كافية منها لمقابلة الأهداف الخاصة بالربح الذي تسعى إلى تحقيقه الشركات المنتجة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> علاء الغرياي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 147.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 149.



## 2-2-2- سلع التسوق :

و هي تلك السلع التي يشتريها المستهلك بعد بذل بعض الجهد و الوقت لمقارنة البدائل المتوفرة منها ، وعادة ما تكون أسعارها أعلى من أسعار السلع الميسرة ، و تتواجد في عدد اقل من المحلات التجارية ، كما أنها تشتري في فترات أكثر تباعدا من السلع الميسرة ، و يقوم المستهلكون عادة بشراء سلع التسوق بعد إجراء مقارنة بين العديد من العلامات الخاصة بها أو بين المتاجر التي تعرضها ، و غالبا ما تتم المقارنة على أساس السعر و الجودة و الشكل ، أو مدى التوافق مع أسلوب الحياة الخاص بالمستهلك ، أو على أساس العمر المتوقع للمنتج إذا كان من السلع المعمرة ، و من هنا يمكن القول بان المستهلكين يكون لديهم استعداد اكبر لبذل بعض الجهود لإجراء مثل هذه المقارنات بغرض الحصول على المنافع التي يرغبونها ، و يوجد نوعان رئيسيان من سلع التسوق هما :

### 2-2-1- سلع التسوق المتجانسة :

و ينظر إليها المستهلكون على أنها منتجات لا توجد فروق جوهرية بينها ، بمعنى أنها منتجات متشابهة مثل : الغسالات ، الثلاجات ، التلفزيونات ، و يلاحظ أن المستهلكين عندما يقومون بشراء هذه النوعية من المنتجات ، فان تركيزهم الأساسي يكون على العلامة الأقل سعرا و التي تقابل في نفس الوقت الخصائص التي يرغب فيها المستهلك .

### 2-2-2- سلع التسوق غير المتجانسة :

ينظر إليها المستهلكون على أنها منتجات مختلفة و يوجد فروق جوهرية بين بعضها البعض مثل : الملابس التي تتماشى مع خطوط الموضة ، الأثاث ، السيارات ، الشقق السكنية ...الخ ، و غالبا ما يواجه المستهلكون بعض المتاعب عند قيامهم بإجراء مقارنات بين سلع التسوق غير المتجانسة ، و ذلك بسبب التباين الكبير في الأسعار ، و مستويات الجودة، و الأشكال الخاصة بها ، و يمكن القول أن الفائدة أو النفع جراء القيام بعملية المقارنة بين هذه النوعيات من منتجات التسوق ، هو محاولة إيجاد أفضل المنتجات أو العلامات بالنسبة للمستهلك ، و من ثم يمكن وصف هذا القرار بأنه غالبا ما يكون قرار شخصي بدرجة كبيرة جدا<sup>1</sup>.

## 2-3- السلع الخاصة :

عندما نجد المستهلكين يبحثون بشكل مكثف عن نوع و شكل معين من المنتجات ، و كذلك عندما نجدهم رافضين قبول أي بدائل أخرى معروضة فإننا نكون بصدد ما يطلق عليه بالمنتجات الخاصة ، و من أمثلة هذه المنتجات نجد سيارات المرسيدس ، أو ساعات راما السويسرية ، أو بعض الأجهزة الالكترونية غالية الثمن ، أجهزة الحاسوب الراقية ، الشقق السكنية الفاخرة ، و غالبا ما يقوم مسوقي المنتجات الخاصة باستخدام إعلانات مختارة بعناية و مصممة بشكل مختلف لتدعيم الصورة الذهنية المتفردة لمنتجاتهم ، و كذلك الحال أيضا بالنسبة لتوزيع هذه المنتجات، حيث انه غالبا ما يتم الاعتماد على التوزيع المحدود لها من منفذ بيع

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 18.

واحد أو عدد قليل جدا من المنافذ الموجودة في منطقة جغرافية معينة ، كما يلاحظ أن عناصر مثل : اسم العلامة ، و جودة الخدمات المرافقة المقدمة إلى المستهلك من العناصر الهامة جدا في تسويق تلك النوعية من المنتجات <sup>1</sup>.

## 2-4- السلع غير المطلوبة :

وهي تلك المنتجات غير المعروفة للمشتريين المحتملين ، أو هي تلك المنتجات المعروفة و لكن لا يقبل عليها أو لا يبحث عنها هؤلاء المشتريين ، و يلاحظ أن المنتجات الجديدة يمكن أن تقع داخل هذه الفئة إلى أن يستطيع الإعلان و التوزيع من زيادة معرفة المستهلكين بها.

و هناك العديد من السلع التي يتم تسويقها على أنها منتجات لا يبحث عنها المستهلك ، و بصفة خاصة تلك المنتجات التي نفضل أن لا نفكر فيها أو لا يكون لدينا اهتمام بإنفاق الأموال عليها مثل : بوالص التأمين على الحياة ، الموسوعات العلمية ، اطر السيارات المخصصة للجليد ، حقن الهرمونات ضد الشيخوخة، السيارات الكهربائية، و غيرها من المنتجات التي تتطلب جهود بيع شخصي مكثفة و إعلانات تعتمد على الإقناع بدرجة مرتفعة ، و بالفعل يسعى رجال البيع بقوة إلى البحث عن المشتريين المحتملين ، و ذلك لان هؤلاء المستهلكين عادة لا يبحثون عن هذه النوعية من المنتجات من تلقاء أنفسهم ،و من ثم يجب على الشركات أن تذهب إلى المستهلكين المحتملين بشكل مباشر من خلال رجال البيع ، أو البريد أو الإعلان المباشر <sup>2</sup>.

## 3- الاعتبارات الأساسية لتسعير السلع الاستهلاكية :

بشكل عام لا بد من مراعاة بعض الاعتبارات الأساسية عند تسعير سلع المستهلك النهائي <sup>3</sup> :

### 3-1 - كثرة عدد المنافسين و الموزعين :

تلعب كثرة عدد المنافسين و الموزعين للسلع الاستهلاكية دورا أساسيا في تسعيرها ، ذلك أن وجود عدد كبير من المنافسين في سوق هذا النوع من السلع يدفع بالجهات المعنية بالتسعير إلى جمع بيانات دقيقة وكافية عن تكاليف الإنتاج و التسويق لكل منافس أو موزع لهذا النوع من السلع ، و هو الأمر الذي يؤدي لان توضع تلك الأسعار المتقاربة نسبيا لما يضعه المنافسون من أسعار و الموجهة إلى نفس الأسواق المستهدفة.

### 3-2- الشراء بكميات صغيرة :

يميل المشترون لهذا النوع من السلع إلى الشراء المنتظم تقريبا ، و خاصة السلع الميسرة ، و لكن بكميات صغيرة ، الأمر الذي يحتم على الموزعين لهذه السلع إجراء عمليات حسابية دقيقة لتحديد تكلفة الإنتاج والتخزين ، و محاولة تصريف اكبر كمية منها مقارنة بالمنافسين الآخرين.

فعلى سبيل المثال قد تلجأ بعض المؤسسات إلى تحديد أسعار تشجيعية محفزة للمشتريين المحتملين ، وذلك بهدف بيع اكبر كميات ممكنة من هذه السلع و تحقيق أرباح معقولة.

<sup>1</sup> علاء الغرابوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 150.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 151.

<sup>3</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، مرجع سابق ، ص ص : 82 ، 83

### 3-3- التشتت الجغرافي لاماكن توزيع هذه السلع :

يتم بيع و تسويق هذا النوع من السلع على نطاق واسع في الكثير من المحلات التجارية و في رقعة جغرافية واسعة و خاصة منها السلع الميسرة و سلع التسوق ، و هذا ما يجعل عملية تسعير هذه السلع أكثر تعقيدا بسبب المنافسة الشديدة المتأتية من كثرة عدد المحلات الموزعة لها ، و لهذا تعمل المؤسسة على إتباع قنوات توزيع اقل تكلفة بغرض إيصال منتجاتها لأكبر منطقة توزيع ممكنة و تخفيض تكاليف التوزيع قدر الإمكان.

### 3-4- تكلفة الوحدة المنتجة :

عموما تعتبر عملية حساب تكاليف الإنتاج و التوزيع الخاصة بالسلع الاستهلاكية اقل تعقيدا من باقي أنواع السلع الأخرى ، و هذا بسبب الطبيعة الفنية السهلة لنمط إنتاج هذه السلع ، هذه السهولة النسبية في حساب تكاليف العملية الإنتاجية يسهل من عملية احتساب نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة الكلية و بالتالي تحديد السعر النهائي لها.

### 3-5- تأثير الوقت القصير للشراء :

يقوم المستهلكون بشراء كميات قليلة من هذه السلع نظرا لتوفرها الدائم في الأسواق و المحلات التجارية ، و هذا ما يجعل عملية الشراء تتكرر بانتظام خلال فترات زمنية قصيرة مما يجعل عملية تسعير هذا النوع من السلع أكثر صعوبة بسبب حساسية المستهلك تجاه أي تغيير في أسعار هذه السلع ، و لذلك تقوم المؤسسة بإتباع سياسة الأسعار المألوفة ، أي التسعير باستخدام الأسعار التي اعتاد عليها المستهلك و لا يمكنه تقبل تغييرها ، و نظرا لصعوبة الاستمرار في تطبيق هذه السياسة قد تضطر المؤسسة إلى تغيير وزن العبوة أو المواد الأولية الداخلة في الإنتاج ، أو استخدام مواد أولية اقل جودة ، و على المؤسسة في هذه الحالة أن تقوم بإعلام المستهلكين بطريقة أو أخرى بأي تغيير يحصل على السلعة التي تقدمها و هذا لنفاذي اتهامها بالغش والاحتيال و بالتالي التأثير على سمعتها التجارية .

### 3-6- أهمية السعر بالنسبة للمستهلك :

تؤدي الخبرات الكافية و المعقولة للأغلبية الساحقة للمشتريين لهذا النوع من السلع ، والوعي الكبير الذي يتوفر لدى المشتريين حول خصائصها و مواصفاتها و المعرفة التامة بأسعارها ، إلى قيام المؤسسة بإتباع سياسة تسعير مقنعة و عادلة ، و لهذا الغرض تقوم الجهات المعنية بعملية التسعير بتطبيق عدد من السياسات التسعيرية الحافزة مثل: تطبيق سياسة السعر الكاسح و الهدف منها بيع اكبر كمية ممكنة من الوحدات مع تحقيق هامش ربح معقول بالإضافة إلى زيادة الحصة السوقية للمؤسسة بأسرع وقت ممكن .

بالنسبة للمستهلكين من ذوي القدرات الشرائية الضعيفة ، فيجب على الجهات المعنية لتسعير هذا النوع من السلع ، دراسة كيفية التعامل مع القدرات الشرائية الضعيفة لهذه الشرائح و الذي قد يتم من خلال أسعار عادلة و تشجيعية .

كما يجب أن تراعي الجهات المعنية بتسعير هذا النوع من السلع مسألة حق المستهلك أو المشتري في المساومة و التفاوض على السعر المعلن على السلع ، لذا قد يكون من الملائم أن يتم تحديد حدود السعر العليا و الدنيا التي يمكن للمستهلك التفاوض حولها ، كما يجب أن يشعر المستهلك أو المشتري عند التفاوض أو المساومة انه قد حقق مكسبا ما بعد انتهاء عملية الشراء .

### 3-7- طبيعة القرار الشرائي :

تؤثر طبيعة القرار الشرائي لهذا النوع من السلع و من يتخذ فعلا القرار الشرائي من الأسرة ، في مستوى الأسعار الواجب وضعها و التفاوض حولها ، و ذلك أن شراء معظم السلع الميسرة و التسويقية ولحد ما السلع المعمرة ، يتم من خلال التأثير الكبير للزوجة أولا و الزوج ثانيا ، لذا فانه قد يكون من المستحسن أو المفضل أن يبنى السعر على سياسات اقناعية أو ترويجية للطرف الأكثر تأثيرا لشراء مثل هذا النوع من السلع و باعتماد إichاءات عاطفية قوية ترويجية كانت ، أم بيع شخصي .

### المطلب الثاني : تسعير السلع الصناعية

#### 1- تعريف السلع الصناعية :

تمثل السلع التي سيتم استخدامها من طرف المؤسسات الصناعية لإنتاج و تقديم سلع و خدمات أخرى ، أو لتسهيل أداء العمليات الخاصة بالمؤسسة<sup>1</sup>.

إذن فالسلع الصناعية هي عبارة عن منتجات تشتري لإضفاء معالجات عليها أو استخدامها في المؤسسة، بمعنى أنها توجه لإعادة البيع أو التصنيع أو الاستخدام في إنتاج منتجات أخرى ، أو لتوفير الخدمات في منظمة ما.

في بعض الأحيان يمكن تصنيف السلعة على أنها سلعة استهلاكية و صناعية في نفس الوقت فعلى سبيل المثال نجد أن منتجا مثل الحاسوب الآلي عندما يتم شراؤه بغرض الاستخدام الشخصي فانه يصنف على انه سلعة استهلاكية ، أما إذا تم شراؤه من قبل مؤسسة معينة لتسهيل العمليات الخاصة بها فيتم تصنيفه على انه سلعة صناعية و هكذا .

#### 2- فئات السلع الصناعية :

يمكن تقسيم السلع الصناعية إلى الفئات التالية :

#### 2-1-المواد الخام :

و نعني بها الموارد الطبيعية أو مشتقاتها التي تدخل في إنتاج السلع كمواد أولية و أساسية و تصبح جزء من السلعة المنتجة في شكلها النهائي ، و غالبا ما تشتري هذه المواد بكميات كبيرة و تكون لها مواصفات محددة ، و تشتمل على ما يلي :

- السلع التي توجد في حالتها الطبيعية ، مثل : المعادن ، و الأراضي ، و منتجات الغابات والبحار ، و مستخرجات المناجم و المحاجر ، و النفط و الغاز الخام...الخ؛

<sup>1</sup> علاء الغرابوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 147.

- المنتجات الزراعية ، مثل : الصوف ، و القطن ، و الماشية ، و المنتجات الحيوانية مثل البيض و الحليب .. الخ .

## 2-2- المواد و الأجزاء المصنعة :

- و يقصد بها الأجزاء المصنوعة مسبقا ، أو تلك التي يتم تعديلها لكي تصبح جزء من السلعة في شكلها النهائي ، مع إمكانية تمييزها داخل السلعة كقطع مستقلة بخلاف المواد الخام التي تندمج في السلعة ، مثل :
- الأنوار و المقاعد و الإطارات التي تدخل في تجميع السيارة بشكلها النهائي و لكنها تبقى قطعاً مستقلة ؛
- قطع الحديد الصلب المصنع ، خيوط النسيج المستعملة في نسج القماش ، الدقيق الذي يصبح جزءاً من الخبز ؛
- رقائق الموصلات و البطاقات في الحاسوب ... الخ.

## 2-3- تجهيزات الإنتاج الأساسية :

- و هي تشمل الاستثمارات الرأسمالية كالمباني و المعدات الثقيلة و الآلات الأساسية المكونة لخط الإنتاج ، و تتصف عادة بارتفاع تكلفتها مع إمكانية الاستفادة منها خلال مدة طويلة من الزمن ، و يكون شراؤها مدعوماً بخدمات متنوعة كالتركيب و التشغيل و التدريب و الصيانة و ضمان توفر قطع غيار لها، و من أمثلتها: مولدات الكهرباء الكبيرة ، و المحركات الميكانيكية ، و موافد صهر المعادن ... الخ

## 2-4- التجهيزات و الأجهزة المساندة :

- و هي تتشكل من الأجهزة الصغيرة و المعدات و الأدوات التي ليست جزء من السلعة المنتجة ، و لكنها تلعب دوراً هاماً في العمل داخل ورشات الإنتاج و في مختلف الأقسام الأخرى ، و تتميز عن تجهيزات الإنتاج الأساسية بأنها أقل منها تكلفة و أقصر عمراً و مساندة لإنتاج السلعة النهائية ، مثل : أدوات العمل اليدوي الكهربائية البسيطة ، و معدات الرفع ، و مكاتب الموظفين ، و معدات العمل الإداري ... الخ ، تتسم أسواقها بالمنافسة السعرية المرتفعة عادة<sup>1</sup>.

## 2-5- مستلزمات و مواد التشغيل :

- و هي تلك السلع التي تستخدم و تستهلك خلال عمليات إنتاج السلعة النهائية و توزيعها، و لا تدخل كجزء من السلعة النهائية ، و يكمن دورها في دعم عملية الإنتاج ، و تختلف عن الأجهزة المساندة بأنها تستهلك مباشرة خلال الاستفادة منها ، و من أمثلتها زيوت التشحيم ، و الأدوات المكتبية و لوازم النظافة و الصيانة البسيطة ... الخ

## 3- العوامل المؤثرة على سياسة التسعير للسلع الصناعية:

- يمثل السعر من الناحية التسويقية ، القيمة التي يضعها المستهلك على السلعة في وقت معين ، و مع تعدد المستهلكين و اختلاف القيم التي يضعونها على السلع ، تصبح مهمة اتخاذ قرار التسعير أكثر صعوبة

<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 21.

لموافقة المستهلكين المختلفين ، و لهذا يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية عند وضع السياسة التسعيرية الخاصة بالسلعة الصناعية<sup>1</sup>:

### 3-1- الطلب :

عادة ما يتوفر الطلب على السلع الصناعية ، و لهذا يكون قرار المشتري الصناعي هو سؤال ممن يجب أن يشتري السلعة ؟ و لماذا اختيار بائع معين أكثر من كون القرار هو الشراء أم لا ؟  
و نتيجة لكون السوق الصناعي معقدا من حيث تعدد استخدامات السلعة الواحدة مع اختلاف الأسواق والمستخدمين ، واختلاف أهمية السلعة مع اختلاف المستهلكين ، كل هذا يؤدي إلى اختلاف كل من الطلب المتوقع ، و حساسية المشتري للسعر و الأرباح المتوقعة بين الأسواق المختلفة .

### 3-2- فوائد السلعة لدى المشتري الصناعي :

من الفوائد التي يأخذها المشتري بعين الاعتبار :

- **الناحية المادية :** و تتضمن خصائص تصميم السلعة .
- **الناحية العملية :** يتم التركيز على الخصائص السلعية كالقدرة على الاعتماد على السلعة ومدة حياة السلعة
- **الناحية المالية :** و تشمل تسهيلات الدفع كإعطاء قروض بفوائد منخفضة ، و التسديد على أقساط...الخ.
- **الناحية الشخصية :** و تتضمن المحاسن و المخاطر المدركة من استخدام السلعة من طرف المشتري.

### 3-3- التكلفة التي يتحملها المشتري :

بينما يحدد المنافسون الحدود القصوى للأسعار تحدد التكاليف الحدود الدنيا لها ، فيقوم العديد من المنتجين بتحديد أسعارهم طبقا لتكلفة الإنتاج و التوزيع مع إضافة حد مقبول للأرباح .  
و لذلك على المؤسسة قبل تحديد سعر أي سلعة صناعية أن تقوم بحساب و تقدير تكاليف الإنتاج والتوزيع وتحليلها بشكل دقيق و ذلك بالاعتماد على مصادر المعلومات المؤكدة من خلال المعطيات المحاسبية للعملية الإنتاجية ، و ذلك بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ثم تحديد سعر البيع حسب ظروف السوق والمنافسة والطلب.

كما يجب على المؤسسة تحليل كافة التكاليف التي يتحملها المشتري و المرتبطة باقتناء السلعة واستخدامها من خلال التمييز بين سعر السلعة و التكلفة المرافقة لها ، حيث لا يمثل السعر وحده تكاليف ، ولكن تتضمن التكلفة أيضا تكاليف ظاهرة أخرى منها تكاليف امتلاك و استخدام السلعة مثل تكاليف الطلب على السلعة و النقل و التركيب والمواد الأولية اللازمة للتشغيل و تكاليف الصيانة ، بالإضافة إلى تكاليف غير ظاهرة مثل تكاليف إمكانية حدوث تأخير بالتسليم أو خلل بالإنتاج نتيجة لوجود خلل في السلعة المشتراة

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، مرجع سابق ، ص 90.

أو ضعف الخدمات الفنية التي يجب أن تقدمها المؤسسة ، و لهذا يجب التفرقة بين السعر و التكلفة ، فبينما يعكس السعر قيمة الاستثمار لدى المشتري ، تعكس التكلفة كفاءة المنتج ، و من هنا يمكن أن يبرر رفع سعر سلعة ما بانخفاض تكلفة استخدامها و العكس صحيح.

### 3-4- حساسية المشتري للأسعار :

و تختلف هذه الحساسية باختلاف الزمان و المكان و العلاقة ما بين تكلفة السلعة و سعرها وكذلك تختلف هذه الحساسية عند الانتقال من منتج معروف إلى منتج جديد و لهذا يجب أن يكون اختلاف السعر مبررا كافيا للانتقال.

### 3-5- طبيعة الطلب المشتق :

و يقصد بالطلب المشتق هو أن مبيعات سلعة صناعية ستعتمد كليا على مستوى طلب المستهلكين لمنتجات هذه السلعة و سترداد الكمية المطلوبة من قطع الغيار ، و المواد الأولية ، و الآلات ، و الخدمات المصاحبة لهذه السلعة مع ازدياد كمية الشراء من قبل المستهلك النهائي لمنتجات السلعة النهائية . و لبعد المسافة بين منتج السلعة الصناعية و مشتري المنتجات النهائية للسلع الصناعية ، تصبح العلاقة بين السعر و الكمية المطلوبة غير مباشرة .

### 3-6- المنافسة :

تؤثر المنافسة المتواجدة و المتوقعة بشكل رئيسي على الإستراتيجية التسعيرية ، فتحدد الحدود القصوى التي لا يمكن لسعر أي منافس أن يتجاوزها. و يعتمد مدى اختلاف أسعار منافس عن غيره على مدى قدرته على تمييز سلعته عن سلع المنافسين في ذهن المستهلك ، و تتأثر الإستراتيجية التسعيرية التي سيتبعها البعض أيضا على ردود فعل المنافسين المتوقعة .

و بالرغم من أن تخفيض احد المنافسين لسعره قد يدفع المنافسين الآخرين للاستجابة بنفس القدر من التخفيض ، إلا انه توجد عوامل أخرى تحدد قدرة المنافسين على خفض أسعارهم كالتكلفة و الوقت اللازم للاستجابة... الخ

### 3-7- طاقة التشغيل الحالية:

فإذا كانت المؤسسة تعمل بطاقة قصوى ، إذن لا يوجد داعي إلى تخفيض أسعارها لأنه حتى لو زاد الطلب فهي لن تستطيع أن تزيد إنتاجها.

### 4- الاعتبارات الأساسية لتسعير السلع الصناعية :

من المعروف أن سوق السلع الصناعية تتميز بوجود عدد قليل نسبيا من الصناعيين و البائعين و المشتريين ، إذا ما قورن بسوق سلع المستهلك النهائي ، بالإضافة إلى أن طبيعة القرار الشرائي و خطواته تتصف بالتقييم و التحليل لاجابيات و سلبيات أي قرار ، و تأخذ فترات زمنية أطول .

بشكل عام هناك مجموعة من الاعتبارات الأساسية عند تسعير السلع الصناعية<sup>1</sup> :

- أن عدد المنافسين و الموزعين للسلع الصناعية قليلا بالمقارنة مع عددهم لسلع المستهلك النهائي ، وبناء عليه فان عملية التسعير بالنسبة لهذا النوع من السلع قد تخضع لنوع من السرية و التكتم من جهة ، بالإضافة إلى ضرورة توفر معلومات و بيانات كافية و دقيقة من تكاليف كل منتج صناعي منافس؛
- يؤدي التركيز الجغرافي إلى وجود عدد قليل من البائعين و المشترين الصناعيين ، الأمر الذي يفرض أهمية إتباع إجراءات واضحة و متدرجة عند البيع و الشراء للمواد و السلع الصناعية ؛
- يقوم المشتري الصناعي بكافة الجهود الرامية لدراسة المعلومات و البيانات المرتبطة بالعروض التي يقدمها البائعون لمثل هذا النوع من السلع ، كما يقوم المشترون بوضع كافة التصورات حول شكل و مضمون المفاوضات التي ستجري مع بائعي السلع الصناعية و ذلك بهدف الحصول على انسب التكاليف أو الأسعار للمواد المراد شراؤها و بأفضل النوعيات؛
- تتأثر أسعار السلع الصناعية بالتكاليف النهائية لها ، ذلك أن شراء السلع الصناعية يتم من قبل مجموعة من المشترين الذين يفترض أن تكون لديهم خبرات معقولة حول تكاليف الشراء و هو الذي سينعكس في النهاية على السعر الذي سيفرض عليها في الأسواق المستهدفة، و لذلك على المؤسسات الصناعية أن تأخذ باعتبارها عند تسعير ما تنتجه من سلع صناعية ، جعل التكاليف التي تتحملها اقل من الإيرادات المتوقعة بعد بيع منتجاتها الصناعية النهائية ، و هذا ما يتيح لها تحقيق هامش ربح جيد أو معقول؛
- عند شراء السلع الصناعية يقوم المشتري الصناعي بإجراء كافة التقديرات المرتبطة بتكاليف خدمات ما بعد البيع و الصيانة بالإضافة إلى التكاليف الخاصة بالتصنيع و العمالة و المواد الخام و المواد نصف المصنعة و غيرها من التكاليف غير المباشرة ؛ و بشكل عام تحاول المؤسسات الصناعية تخطيط أسعارها على أساس التكاليف الفعلية للسلع التي تنتجها و بالمقارنة مع المنافسين الرئيسيين ؛
- تؤثر المدركات الحسية للمشتريين على عملية وضع أو فرض أسعار السلع الصناعية ، و بناء عليه فانه كلما كانت المدركات الحسية للمشتريين ايجابية و عالية نحو السلعة الصناعية ، كلما كان أسهل على القائمين على تسعيرها لوضع السعر المناسب و الذي يؤدي إلى تحقيق هوامش الربح المخطط لها من طرف المؤسسة، و تجدر الإشارة هنا إلى أن اختلاف درجات المدركات الحسية لدى المشترين الصناعيين نحو سلعة صناعية معينة ، قد يدفع المؤسسات الصناعية إلى تطبيق سياسة التمييز السعري و ذلك حسب القدرات الشرائية المتاحة لدى شرائح المشترين المستهدفين و قوة أو ضعف درجة الحساسية للسعر لديهم؛

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، مرجع سابق ، ص 84.



- من المعروف أن المنافسة في سوق السلع الصناعية ينحصر غالبا في عدد من الشركات أو المؤسسات الكبرى التي تتمتع بمزايا تصنيعية و تسويقية و مالية كبيرة ، و بناء عليه فان عمليات التسعير تكون غالبا وفق رؤية و أهداف قادة السوق في هذا المجال الصناعي أو ذاك ، فعلى سبيل المثال تحدد الشركة القائدة مستوى الأسعار التي يجب أن يسود في السوق باعتبارها قائدة للسوق في هذا المجال و تتمتع بمزايا التكلفة و القدرات التسويقية و المالية التي لا تتوفر لدى المنافسين الآخرين ، و الذين يتبعون في عمليات التسعير لما ينتجونه من سلع صناعية الأسعار التي يضعها قائد السوق؛
- أن قوة المساومة و المفاوضة تكون كبيرة لدى المشتريين الصناعيين نتيجة لوجود مجموعة من العوامل التي تحدد إلى حد بعيد القوة التفاوضية المتاحة للمشتري الصناعي و التي منها:

- ✓ الكميات الكبيرة التي يطلبونها و يرغبون في شرائها من السلع الصناعية؛
- ✓ الموارد المالية الضخمة المخصصة لشراء المواد و السلع الصناعية ؛
- ✓ حالة الكساد أو الرواج الاقتصادي الموجودة ، و التي تؤثر على الكميات المعروضة و المطلوبة من هذه السلعة الصناعية أو تلك ؛
- ✓ وجود أو عدم وجود مزايا تنافسية في السلع الصناعية المعروضة للبيع؛
- ✓ وجود بدائل قوية أو ضعيفة للسلع الصناعية المعروضة في الأسواق المستهدفة.
- وجود تشريعات خاصة بحماية الإنتاج الوطني يؤشر على وجود رغبة لدى الدولة لحماية نوع معين من الصناعات المحلية و التي تتميز بطابع استراتيجي ، و هو ما يؤثر بشكل فعال على أسواق السلع الصناعية ، فقد تسمح بعض الدول لشركة صناعية معينة بإنتاج و توزيع منتجاتها الصناعية من خلال استفادتها من امتياز احتكاري خاص أو إعطائها بعض الاستثناءات و عدم شمولها بنصوص قانون المنافسة ، مما يتيح لها ميزة تنافسية قانونية تسهل مهمة القائمين على عملية التسعير من خلال فرض أسعار تحقق أقصى الأرباح و تعزز من موقعها التنافسي داخل الأسواق المستهدفة.

### المطلب الثالث : تسعير الخدمات

تتميز الصناعات الخدمية بكثرة تنوعها ، و توسعها ، لتمس كافة مرافق الحياة اليومية للمجتمعات المعاصرة، و خاصة بعد ظهور خدمات جديدة تختلف عن الخدمات التقليدية . ويعتبر تسويق الخدمات واحدا من الاتجاهات المهمة الحديثة التي عرفت توسعا في السنوات الأخيرة في مختلف الاقتصاديات، والسبب يرجع لتزايد الدور الكبير للخدمات في حياتنا اليومية المعاصرة و خاصة بعد تكاملها مع المنتجات المادية في تحقيق المنفعة المطلوبة ، و بالرغم أن السلع ملموسة و الخدمات غير ملموسة ، فكلاهما يصلان في النهاية لإشباع رغبات و حاجات المستهلكين .

#### 1-تعريف الخدمة :

هناك صعوبة في تقديم تعريف دقيق للخدمة نظرا للتداخل الكبير بينها و بين السلع المادية سواء من خلال

إنتاج الخدمات بواسطة السلع المادية أو تقديم الخدمات ممزوجة بالسلع المادية .

### 1-1- تعريف 1:

"هي النشاطات غير الملموسة التي تحقق إشباع الرغبات ، و التي لا ترتبط أساساً ببيع سلعة ما أو خدمة أخرى"<sup>1</sup>.

### 1-2- تعريف 2:

"الخدمة هي كل نشاط أو إجراء يمكن لطرف أن يقدمه لطرف آخر، يكون أساساً غير ملموس، و لا ينتج عنه تملك لأي شيء ، و قد يرتبط تقديمه بمنتج مادي"<sup>2</sup>

### 2- خصائص الخدمات :

يرى معظم المؤلفين في مجال التسويق على وجود أربعة خصائص رئيسية للخدمات<sup>3</sup>:

### 1-2- الخدمة غير ملموسة :

ظهرت عدم ملموسية الخدمات كفرق رئيسي موجود بين السلعة و الخدمة ، فمفهوم عدم ملموسية الخدمة يعني اللامادية أي الخدمة لا يمكن رؤيتها ، تذوقها ، شمها ، لمسها ، سماعها ، و عليه فإن الخدمات مثل الفحص الطبي أو فلم سينمائي يصعب تقييمها مثلما يقوم المستهلك بتقييم سيارة جديدة قبل الشراء حيث يمكن فحصها و قيادتها و تجربتها و تكوين رأي عنها .

### 2-2- التماسك و عدم التجزئة ( الترابط ) :

تقدم الخدمات و تستهلك في نفس الوقت ، و هذا الأمر لا ينطبق على السلع التي تصنع و توضع في المعارض أو توزع على البائعين و من خلالها على المشترين و يتم استهلاكها لاحقاً ، و بالنسبة للمشتري فالأفراد الذين يقدمون الخدمة في ذهن المشتري هم أنفسهم الخدمة ، فإدراك المستهلك أو المشتري لمقدم الخدمة يصبح إدراكه للخدمة نفسها، ولهذا المستهلكون غير قادرين على الحكم على نوعية الخدمة قبل شرائها.

### 2-3- التباين:

الجميع يرى أن نجاعة الخدمة تتغير من مؤسسة إلى أخرى ، و من وكالة إلى أخرى خاصة الخدمات التي تعتمد على التدخل الكبير للعنصر البشري ، لذا يقوم الزبون بترتيب العناصر قبل الشراء حتى يتمكن من المقارنة بين عروض الخدمات ، و يصعب على مقدم الخدمة تقديم خدمات متجانسة في الوقت و المكان ، فلا يمكن على سبيل المثال أن تقدم مؤسسة الطيران نفس مستوى الخدمة على كل رحلة من رحلاتها ، كذلك بالنسبة للخدمات الفندقية فقد يقدم أحد موظفي الاستقبال خدمة فعالة ودودة بينما يقدم أحد زملائه على بعد أمتار منه خدمة بطيئة و غير ودودة .

<sup>1</sup> محمود جاسم الصميدعي ، مداخل التسويق المتقدم ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، 2000 ، ص 213 .

<sup>2</sup> فيليب كوتلر، جاري ارمسترونغ مرجع سابق ، ص 454.

<sup>3</sup> محمود جاسم الصميدعي ، مداخل التسويق المتقدم ، مرجع سابق ، ص 220.

## 2-4- الزوال و الفناء:

نتيجة لعدم انفصال الإنتاج عن الاستهلاك في الخدمات فإنها تتصف بالفناء السريع ، بمعنى لا يمكن تخزينها لاستخدامها في وقت آخر ، كالطاقة الكهربائية غير المستخدمة ، و المقاعد غير المشغولة في الطائرة بعد إقلاعها ، كلها أنشطة أعمال فقدت إلى الأبد ، لهذا فإن أسعار الخدمة في فترة الرواج تكون عالية ، و بعدها تتخفض بشكل حاد في غير موسمها، فمثلا يزداد الطلب على خدمات النقل صباحا في مواعيد ذهاب الموظفين إلى أعمالهم و ظهرا وقت رجوعهم من العمل.

## 3- تسعير الخدمات :

تقوم منشآت الخدمات بتسعير خدماتها المقدمة لعملائها مثل المنشآت الأخرى ، فهذه المنشآت تقدم خدمات ليس لها جوهر مادي ملموس ، و لكن يحتاج تقديم هذه الخدمات إلى مجهودات ، و في الكثير من الحالات يحتاج إلى مواد متنوعة و إلى آلات و تجهيزات مختلفة ، و لذلك فإن السعر يجب أن يعكس تكلفة هذه المجهودات و المواد و التجهيزات المستخدمة في تقديم هذه الخدمات<sup>1</sup>.

و نظرا لعدم ملموسية الخدمة ، يصعب تحديد أسعارها ، لأن تحديد التكلفة المرتبطة بتقديم الخدمة أمر صعب تحديده ، فبعض الخدمات و خاصة المهنية كخدمات الطب و المحاماة ترتبط بالحالة التي يتعرض فيها مقدم الخدمة في كل مرة ، و عليه فإن كل من مستفيد من الخدمة و مقدمها لا يعرف تماما مقدار التكاليف قبل إنتاج الخدمة و استهلاكها<sup>2</sup>.

## 3-1- الدور الاستراتيجي للسعر في مؤسسات الخدمات:

للسعر دور مهم في الإستراتيجية التسويقية لمؤسسات الخدمات يتمثل فيما يلي<sup>3</sup> :

- يمثل السعر جانب استراتيجي لأنه يحدد الميزة التنافسية ، فالمؤسسات التي تمارس استراتيجية السيطرة على التكاليف تقوم بتحديد أسعار خدماتها على حسب الزبائن ، هذه السياسة هي محدودة على الأجل الطويل ، لأن المنافسين سرعان ما يراجعون أسعارهم ، و منه تجد المؤسسة صعوبة في تفسير علاقة متواصلة مع زبائنهم ، و بالتالي تصبح هذه الإستراتيجية غير مربحة إلا إذا قامت المؤسسة موازنة مع ذلك بعرض خدمات ذات جودة عالية بتكلفة منخفضة مقارنة بالمنافسين ، و كذلك عليها أن تحتفظ بهذه الميزة على المدى الطويل ؛
- يعتبر السعر عاملا محددا لتسيير الطلب ، فقطاع الخدمات هو موضوع كثير التنوع للطلب حسب الفترات ، فخلال بعض الساعات من اليوم مثلا المطعم ليس له القدرة على الاستجابة للطلب ، ولذلك يقوم مسؤولو التسويق بتغيير الأسعار لتعديل الطلب ؛
- يسعى السعر أيضا لمكافئة أحسن الزبائن ، و تشجيع ولائهم و إخلاصهم للمؤسسة ، و خاصة إذا

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجي ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 32.

<sup>2</sup> عمرو خير الدين ، مرجع سابق ، ص 276 .

<sup>3</sup> Toquer Longlois , Le marketing des services : le défirrelationnel , éd Dunod , Paris , 1992, p 89/90 .

كانت السياسة السعرية لها ميزات بحيث الزبائن المفضلين يمكنهم الاستفادة من تخفيضات معينة ؛

- تعتبر البنوك ، الفنادق ، مؤسسات التأمين ، السعر كعنصر يسهل بيع الخدمات المتقاطعة ، فالخدمات المختلفة للمؤسسة تقتسم بعض التكاليف و تنتج عن استغلال نفس الهياكل القاعدية ، ولسياسة أكثر عدالة يتم تسعير حزمة من الخدمات المجزئة بسعر واحد ، و لذلك يستطيع الزبون الحصول على مجموعة من الخدمات المتفرقة ، بسعر موحد يكون عادة اقل من مجموع أسعار كل خدمة لو تحصل عليها بشكل منفرد ، مثل خدمات الوكالات السياحية التي تقدم خدمات النقل والإقامة و الأكل...الخ.

### 3-2-الاعتبارات الأساسية لتسعير الخدمات :

هناك مجموعة من الاعتبارات و العوامل يجب الإحاطة بها من قبل الجهات المعنية قبل عملية التسعير وهي كما يلي<sup>1</sup> :

- تؤدي خاصية عدم التشابه و التماثل في خصائص الخدمات المقدمة إلى وجود بعض المرونة المتاحة أمام الجهات المعنية بعملية التسعير ، لان تسعير الخدمات المقدمة مع التكاليف الفعلية ومع الخبرات السابقة مع الخدمة لكل من الزبون أو مقدم الخدمة سواء بسواء؛
- صعوبة المقارنة بين مستوى الأداء الذي تم لنفس الخدمة في فترتين زمنيتين مختلفتين و ذلك لإمكانية عدم تماثل أو تشابه الظروف لدى نفس مقدم الخدمة كل مرة ، ذلك أن المتلقي للخدمة وكذلك المقدم قد يكونان في مزاج نفسي مختلف كل مرة ؛
- يؤثر شكل المنافسة على درجة المرونة المتاحة أمام متخذ القرار لتحديد سعر هذه الخدمة أو تلك ، فعندما تقدم الخدمة من طرف محتكر واحد ، فالنتيجة منطقية أن مزودها سيكون أمامه حرية كبيرة في تحديد السعر الذي يحقق له أقصى الأرباح، أما إذا كان شكل المنافسة شبه الكاملة هو السائد في مجال تقديم الخدمة ، فالمرونة المتحققة لمقدمها أو لمزودها ستكون محكومة بتصرفات المنافسين الرئيسيين و أفعالهم الموجهة لتقديم الخدمات بأسعار تنافسية و متوازنة؛
- في الكثير من الحالات تلجا الأجهزة الحكومية للتدخل لتحديد أسعار بعض الخدمات العامة الضرورية مثل الماء و الكهرباء و النقل و الخدمات الصحية...الخ ، و هو ما يؤثر على مرونة اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسات الخدمية؛
- يشكل السعر عاملا حاسما - كما في السلع - في ادراكات الزبون للخدمات بل يمكن القول بان السعر قد يكون عاملا مؤثرا للغاية في الحكم على جودة الخدمات ، خاصة إذا علمنا بأنه من الصعوبة تقييم جودة الخدمات بموضوعية ؛
- تؤدي خاصية عدم إمكانية إنتاج الخدمة مقدما و بيعها في نفس الوقت إلى صعوبات واضحة على محاولات المؤسسة لتسعيرها و بشكل منتظم في فترات الذروة في الطلب بالمقارنة مع فترات

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، مرجع سابق ، ص 102،103.

الكساد و التراجع في الطلب عليها ، و يرجع السبب في ذلك التراجع كون معظم الخدمات لا يمكن إنتاجها مقدما حتى يمكن تخزينها لوقت الحاجة ، فعلى سبيل المثال سعة الفنادق لا يمكن زيادتها و لا يمكن تخفيضها في أوقات الطلب العالي أو المنخفض مثل أوقات الرواج و النشاط والمواسم الصيفية أو الربيعية بالمقارنة مع ما يحدث معها في أوقات الشتاء و هكذا ، لذا فقد نجد أسعار الفنادق في أوقات الكساد أو المواسم ذات الطلب المنخفض منخفضة جدا ، بينما نجد أسعار نفس الغرف و الخدمات الفندقية في أوقات الرواج أو المواسم النشطة مرتفعة جدا؛

- يؤثر قصر أو طول الفترة الزمنية التي يستغرقها أداء الخدمة على السعر المطلوب من قبل مزود الخدمة في مواجهة قبول أو عدم قبول الزبائن لسعر الخدمة المقدمة ، و هذا ينطبق على خدمات السفر بالطائرات و التي تقسم حسب الدرجة (الدرجة الأولى ، الدرجة الاقتصادية) ، حيث تتقاضى أسعار متفاوتة لكل درجة من المسافرين الراغبين في السفر بهذه الدرجة أو تلك.

### 3-3- طرق تسعير الخدمات :

لا تختلف الأساليب المستخدمة في تسعير الخدمات المقدمة في المنشآت الخدمية عنها في المؤسسة الصناعية ، و تجدر الإشارة هنا أن معظم المؤسسات الخدمية كالفنادق و مؤسسات الاتصالات والمؤسسات السياحية وغيرها تقوم بتقدير أو احتساب السعر المناسب وتحديدته تحت ضغوط كبيرة منها :

- الاستغلال الكامل أو الجزئي للطاقة الإنتاجية الخدمية ؛
- كون الطلب مرتقعا أو منخفضا عند تحديد السعر ؛
- التكاليف الثابتة و المتغيرة التي ستتحملها المؤسسة لأداء الخدمة بهذا المستوى أو ذاك؛
- المدركات الحسية و نوعية الصور الذاتية الذهنية المراد إيصالها ايجابيا من قبل مقدم الخدمة.

و عموما يتم تحديد أسعار الخدمات وفق الأساليب التالية<sup>1</sup>:

### 3-3-1- التسعير على أساس التكلفة :

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداما و سهولة من ناحية التطبيق ، حيث يتم غالبا حصر إجمالي الأعباء و المصاريف المدفوعة على الخدمة المقدمة و المراد تسعيرها و يضاف إليها نسبة هامش ربح معينة للتوصل إلى سعر الخدمة المقترح.

و تعد هذه الطريقة موضوعية إلى حد بعيد باعتبار أن سعر الخدمة المقدمة يضمن استرداد التكاليف التي تحملتها المؤسسة أثناء تقديمها للخدمة بالإضافة إلى تحقيق هامش ربح مستهدف يضمن تحقيق الأهداف العامة لأي مؤسسة خدمية و هي البقاء و الاستمرار و تحقيق الأرباح.

و تجدر الإشارة إلى انه في معظم الأحيان تكون عملية تقدير التكاليف و المصاريف المرتبطة بتقديم الخدمة عملية معقدة و تحتاج إلى وقت و جهد من الإدارة ، لذلك يتم في اغلب الأحيان تقدير عناصر

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، مرجع سابق ، ص 106.

الرئيسية و المباشرة للخدمة ، ثم يتم إضافة معدل هامش ربح ليغطي المصاريف الأخرى و يحقق الأرباح المستهدفة.

إلا أن ما يعيب هذه الطريقة في التسعير هو إهمالها لحالة المنافسة و التي قد تكون ضعيفة و بالتالي تضيع على المؤسسة فرصة تحقيق أرباح اكبر من خلال فرض أسعار أعلى لخدماتها ، وقد تكون المنافسة كبيرة و بالتالي تضيع على المؤسسة فرصة تقديم خدمات لأكبر عدد من الزبائن من خلال تقديم خدماتها بسعر تنافسي منخفض و مدروس.

### **3-3-2- التسعير على أساس المدركات الحسية للمستهلكين:**

تستخدم هذه الطريقة بالاعتماد على البيانات و المعلومات التي يتم جمعها من عينة ممثلة للمستهلكين الحاليين و المحتملين للخدمة ، و ذلك أن البيانات التي يتم جمعها حول معرفة المدركات الحسية للمستهلكين الحاليين و المحتملين تفيد المؤسسة المعنية بتحديد أو معرفة توقعاتهم نحو مستويات السعر المقبولة و تحت أي ظرف أو موقف شرائي.

و بناء عليه تقوم المؤسسات بوضع مستويات الأسعار للخدمات المقدمة بناء على توقعات المشترين الحاليين و المحتملين للخدمة و للأسعار الأكثر قبولا منهم.

### **3-3-3- التسعير على أساس أسعار المنافسين :**

تقوم هذه الطريقة على أساس التعرف على أسعار المنافسين بغض النظر عن مستوياتها ، و تتم عملية التسعير بناء على ما يقوم به المنافسون الرئيسيون مع افتراض أن نوعيات الخدمة المقدمة من قبل كافة المنافسين متقاربة نسبيا ، و تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الطريقة لا تعطي وزنا ترجيحيا كبيرا للتكلفة أو حالة الطلب و مستواه ، لذا فان المؤسسات المعنية قد تقوم بوضع أو فرض نفس الأسعار التي يضعها المنافسون الرئيسيون أو أعلى منها قليلا مع ترويج نشط و فعال ، أو أقل قليلا و بدرجة محسوبة و مدروسة لا تؤذي المكانة أو الصورة الذاتية للخدمة في أذهان المستخدمين.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن العديد من المؤسسات الخدمية المعاصرة تطبق أكثر من طريقة من الطرق المشار إليها أعلاه.

## المبحث الثالث : التسعير خلال دورة حياة المنتج

تؤثر دورة حياة السلعة أو الخدمة في تحديد السياسة التسعيرية المناسبة لها ، و ذلك باعتبار أن دورة حياة السلعة أو الخدمة تمثل شروطا و معطيات مختلفة باختلاف مرور المنتج من مرحلة التقديم إلى مرحلة النمو وصولا إلى مرحلة النضج و انتهاء بمرحلة الانحدار و التدهور أو الزوال للمنتج كله من الأسواق المستهدفة<sup>1</sup>.

و لذا أصبح النظر إلى مسألة تحليل دورة حياة المنتج في عمل المنظمات بمثابة توقع مستقبلي لحالة المنافسة التي ستشهدها المنتجات التي تتعامل بها عند دخولها للسوق من جانب ، و جدولة لعمليات الإنتاج وإرساء للإستراتيجية التسويقية و تصميم لسياسات تسعير المنتجات خلال مراحل حياتها المختلفة من جهة أخرى ، بل إنها تتيح و تساعد الإدارة في معرفة التغيرات ذات التأثير المباشر و غير المباشر على إستراتيجية عملها في السوق و خصوصا في حالة المنافسة التي يواجهها المنتج.

### المطلب الأول : مفهوم دورة حياة المنتج

تعتبر دورة حياة المنتج إحدى أدوات التحليل الاستراتيجي التي تستخدمها المنظمات بغرض البقاء والاستمرار والبقاء في الصناعة وتحقيق النجاح من خلال حجم المبيعات و الحصة السوقية التي تضمن لها مستوى مرضي من الأرباح ، حتى أصبح هذا المفهوم من المفاهيم الشائعة عند تحليل الأوضاع الإستراتيجية للمنشآت .

#### 1- تعريف المنتج:

##### 1-1- تعريف 1:

يمكن تعريف المنتج بشكل مبدئي على انه أي شيء يحصل عليه الفرد أثناء القيام بعملية المبادلة ، و قد يكون المنتج سلعة ملموسة مثل الحلوى أو المنظفات الصناعية ، أو زوج أحذية ، و قد يكون المنتج خدمة غير ملموسة مثل الخدمات المصرفية و الخدمات السياحية، كما أن المنتج قد يكون فكرة معينة مثل تنظيم الأسرة أو محاربة التدخين و قد يكون المنتج عبارة عن توليفة من المكونات الثلاثة السابقة<sup>2</sup>.

و يرى KOLTER بان المنتج يجب أن ينظر إليه باعتباره يحتوي على ثلاث مكونات رئيسية و هي : المنتج الأساسي و المنتج الملموس و المنتج المتنامي ، فالمنتج الأساسي يشير إلى مجموعة المنافع غير الملموسة للمنتج مثل الراحة من عناء المواصلات عند شراء سيارة ، أما المنتج الملموس فنجدته يتكون من

<sup>1</sup> محمد إبراهيم عبيدات ، مرجع سابق ، ص 69.

<sup>2</sup> علاء الغرابوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 145.

الأبعاد المادية الملموسة للمنتج مثل الجسم الخارجي للسيارة و لونها و مكوناتها الداخلية مثل المقاعد والمحرك و علبة السرعة و الأبواب ... الخ ، و أخيرا المنتج المتنامي نجده يتضمن مجموعة من الخدمات المصاحبة للمنتج مثل : خدمات ما بعد البيع و الضمان و الائتمان و كذلك الجوانب النفسية التي تشعر المستهلك بقيمة المنتج مثل ارتفاع شهرة اسمه أو علامته.

## 1-2- تعريف 2 :

المنتج هو مجموعة من السمات الملموسة و غير الملموسة التي يمكن أن تشمل على التعبئة و اللون والسعر و الجودة و العلامة التجارية ، بالإضافة إلى خدمات البائع و سمعته ، و يمكن أن يكون المنتج سلعة أو خدمة أو مكانا أو شخصا أو فكرة ، و بشكل جوهري يقوم المستهلكون بشراء أكثر من مجرد مجموعة من السمات المادية الملموسة عندما يقومون بشراء منتج ما ، حيث أنهم يشترون إرضاء الحاجة و إشباعها في صورة المزايا و المنافع التي يتوقعون الحصول عليها من المنتج<sup>1</sup>.

## 2- تعريف دورة حياة المنتج:

إن المنتجات و على اختلاف أنواعها ليست باقية إلى الأبد و لكن لها عمر معين ، و يمكن أن يكون عمرها قصير و تختفي بسرعة من السوق ، أو تبقى لفترة طويلة من الزمن و لكنها في النتيجة النهائية تختفي أيضا ، رغم عمليات التطوير و التحسين التي تجري عليها ، حتى يمكننا تشبيه دورة حياة المنتج بالإنسان منذ ولادته و مروره عبر مراحل مختلفة من حياته و تقوده في النهاية إلى الموت المحقق<sup>2</sup>.  
تجدر الإشارة إلى أن بعض المنتجات لا تمر بكل مراحل دورة حياة المنتج من جراء تعرضها للفشل المبكر من حياتها ، و بالتالي فإن دورة حياة المنتج لا يمكنها أن تخبر إدارة المنظمة عن عمر المنتج أو طول فترة حياته ، و لكنها بالتأكيد يمكنها أن تمنح الإدارة فرصة تقدير عمر دورة حياة المنتج من خلال المقارنة و التقويم للمنتجات المشابهة<sup>3</sup>.

## 3- مراحل دورة حياة المنتج :

تعتبر دورة حياة المنتج مفهوما يمكن أن يمدنا بطريقة لتتبع المراحل الخاصة بقبول المنتج بداية من تقديمه(ميلاده) إلى وصوله لمرحلة الانحدار (الموت) .  
و كما يوضح الشكل رقم (12) فإن معظم المنتجات سواء كانت سلع و خدمات استهلاكية أو كانت سلع صناعية تمر بأربعة مراحل أساسية و هي كما يلي : (التقديم ، النمو ، النضج ، الانحدار) .

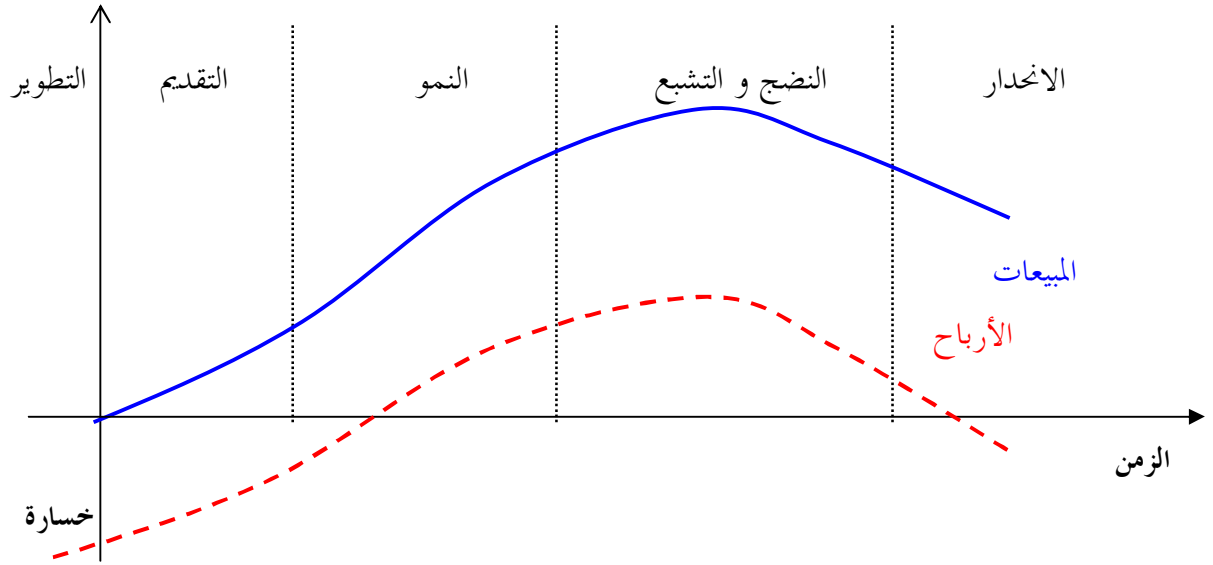
<sup>1</sup> حميد الطائي ، بشير العلق ، مرجع سابق ، ص 16.

<sup>2</sup> تامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 262.

<sup>3</sup> Mc carthr jerom & Perreault , Basic Marketing , 1<sup>th</sup> ed , Irwin 1993 , P 291



## الشكل رقم (12): مراحل دورة حياة المنتج



المصدر: علاء الغرباوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، التسويق المعاصر ، مرجع سابق ، ص 153.

و يلاحظ أن الوقت الذي يستغرقه المنتج في أي مرحلة من تلك المراحل يختلف من منتج لآخر، فبعض المنتجات مثل منتجات الموضة و الشهرة نجدها تتحرك خلال هذه المراحل جميعها بسرعة لدرجة وصولها إلى مرحلة الانحدار خلال أسابيع فقط من بدء تقديمها ، و على العكس من المنتجات الأخرى مثل غسالات الملابس و السيارات و السلع المعمرة عموما و التي نجدها تبقى في مرحلة النضج لعقود طويلة .

### المطلب الثاني : سياسات التسعير خلال مرحلة التقديم

تعتبر مرحلة التقديم هي أهم و اخطر مرحلة لأنها تمثل حالة التحدي للمنتج في السوق، و لذلك يلاحظ إن الشركة التي تسعى إلى طرح منتج جديد في السوق يكون إمامها تحدي كبير و بشكل خاص وضع أسعار لمنتجاتها الجديد .

#### 1- تعريف مرحلة التقديم :

هي المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج و تمثل ولادة المنتج و خروجه من المصنع و دخوله للسوق لأول مرة ، و هذا يعني أن المستهلك لا يعلم أي شيء عن المنتج الجديد لأول وهلة ، و ماهية الخصائص والمزايا التي يتمتع بها بالمقارنة مع سلع سابقة أو حالية ، مما يعني أن المنظمة ملزمة بتعريف المستهلك بكل تلك التفاصيل ، فضلا عن محاولة إقناعه و التأثير فيه لتحقيق عملية الشراء <sup>1</sup>.

#### 2- مميزات و خصائص مرحلة التقديم :

تمتاز هذه المرحلة بمجموعة من الخصائص أهمها :

<sup>1</sup> نامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 264.

- انخفاض واضح في حجم المبيعات و التي تزداد بصورة بطيئة خلال هذه المرحلة ؛
- ارتفاع تكاليف الإنتاج بسبب محاولات التجربة و الخطأ ، و بسبب الإنفاق على البحوث والتطوير، و على توفير الآلات و التجهيزات الصناعية اللازمة و التكنولوجيا الخاصة بإنتاج المنتج الجديد ، و كذلك ضعف الرغبة في المجازفة بإنتاج عدد كبير من الوحدات لعدم تأكد المنظمة من قبول المنتج أو رفضه في السوق؛
- بالنسبة للأرباح تكون منخفضة بسبب الارتفاع الواضح في التكاليف مقارنة بالإيرادات المنخفضة ، نتيجة لانخفاض حجم المبيعات و انخفاض التدفقات النقدية المحققة ؛
- ارتفاع تكاليف الدعاية و الترويج و الإعلان لمحاولة إثارة و خلق الطلب على المنتج من خلال تعريف المستهلكين بالمزايا و المنافع التي يمكنهم الحصول عليها من خلال شرائهم واستعمالهم للمنتج ؛
- المنافسة تكون قليلة أو محدودة ، و قد تكون معدومة في حالة حماية المنتج ببراءة اختراع ، و هذا بسبب حداثة المنتج المعروض في السوق و عدم تقليده من طرف منافسين آخرين<sup>1</sup>.

### 3- سياسة التسعير في مرحلة التقديم :

تواجه المؤسسة عند طرح منتج جديد في السوق تحدي كبير يتمثل في تحديد السعر المناسب لمنتجها الجديد لأول مرة ، و لذلك تواجه مهمة تحديد الخيار الاستراتيجي لتسعير المنتج الذي تقدمه للسوق في مرحلة التقديم، فقد تختار سياسة تسعير لقشط السوق وتقوم بتحديد أسعار عالية للمنتج من أجل تعظيم الأرباح في المدى القصير واسترداد كمية من النقد بأقصر فترة ، أو أنها تعتمد على سياسة اختراق السوق من خلال السعر المنخفض من أجل زيادة المبيعات وتوسيع الحصة السوقية بشكل مبكر و وضع عائق أمام المنافسة ، و أحيانا تقوم المؤسسة بالربط في خيارها الاستراتيجي بين تسعيرة قشط السوق واختراقه من اجل تحقيق الاسترداد المبكر للنقد وتوسيع الحصة السوقية في نفس الوقت.

إن اختيار أي من السياسات التسعيرية للسلعة يعتمد على أهداف المؤسسة والظروف السائدة في السوق ، و بناء على ذلك فإن لديها الخيار بين اختيار سياستين رئيسيتين هما :

#### 3-1- سياسة قشط السوق:

##### 3-1-1- تعريف :

الشركات التي تطبق هذه السياسة تعتمد كلياً على اختراع أو ابتكار منتجات جديدة و يتم طرحها في الأسواق المستهدفة بأسعار أساسية عالية لقشط العائدات ، طبقة تلو طبقة ، من عدة قطاعات سوقية ، قادرة على دفع هذه الأسعار و رغبة في شراء هذه المنتجات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ثامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص ص 264-265.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاف ، مرجع سابق ، ص 183.

و لتحديد السعر المرتفع فانه يجب على إدارة المؤسسة أن تدرس ابتداء التوقعات المحتملة لدى المستهلك عن المنافع التي سيحققها من جراء دفعه لهذا السعر المرتفع ، و في ما إذا كانت أعلى أو أقل ، و التي يمكن توضيحها كالآتي<sup>1</sup> :

المنافع المتوقعة - الكلف الأخرى غير السعرية = السعر المرتفع الذي يدفعه المستهلك

أي أن السعر المرتفع مرتبط بالمنافع التي يحققها المشتري و التي تكون أعلى من أي كلف أخرى يتحملها غير السعر، أما إذا كانت المنافع أقل فان المستهلك لن يدفع السعر الأعلى أو المرتفع.

و قد قامت عدة شركات عالمية مثل شركة SONY للإلكترونيات بتطبيق هذه السياسة ، حيث طرحت عام 1990 تلفزيون لأول مرة في العالم بتقنية عالية تسمى (HD) وبسعر وصل إلى 43000 دولار للمشتري الياباني ، هذا النوع من التلفزيونات تم شراؤها من قبل قطاع سوقي محدد من الزبائن القادرين على دفع هذا السعر العالي و لهذه التكنولوجيا الحديثة ، و لكن سرعان ما خفضت شركة SONY أسعارها بعد عدة سنوات بقصد جذب زبائن جدد من فئة سوقية أخرى ، حيث طرحت عام 1993 تلفزيون جديد ( HD TV28inch ) و بسعر وصل إلى 6000 دولار للمشتري الياباني ، و في عام 2001 استطاع المستهلك الياباني شراء تلفزيون بحجم (HD TV 40inch) بسعر 2000 دولار ، و هذا يعني أن عددا لا بأس به من الزبائن قادرين على شراء هذا النوع من التلفزيونات ، ونفس الحال ينطبق على شركة NOKIA للهواتف النقالة عندما طرحت لأول مرة منتجها من الهواتف النقال و بسعر عال ، أما في وقتنا الحاضر أصبح الهاتف النقال في متناول فئات سوقية كبيرة بعد أن كان حكرا على فئة سوقية ذات دخل عال<sup>2</sup>.

### 3-1-2- هدف سياسة قشط السوق :

تتبنى المؤسسة سياسة قشط السوق في هذه المرحلة لتحقيق الأهداف التالية :

- تحقيق أقصى إيرادات ممكنة من خلال تطبيق السعر المرتفع و العالي، والحصول على أكبر قدر ممكن من دخل العملاء في السوق والحصول على أعلى أرباح ممكنة " اخذ قشدة السوق " قبل دخول المنافسين و مزاحمتها في إقناع العميل واكتساب ثقته؛
- التغطية السريعة للتكاليف العالية الخاصة بالمنتج الجديد مثل مصاريف الدراسات و الأبحاث والتطوير بالإضافة إلى تكاليف التجريب و تكاليف الترويج؛
- تعزيز صورة الجودة العالية و النوعية الراقية للمنتج الجديد لان الأسعار المرتفعة تعطي انطباع لدى المستهلكين بأن المنتجات المعروضة في السوق ذات مستوى عال من الجودة؛

<sup>1</sup> ثامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 355.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 184.

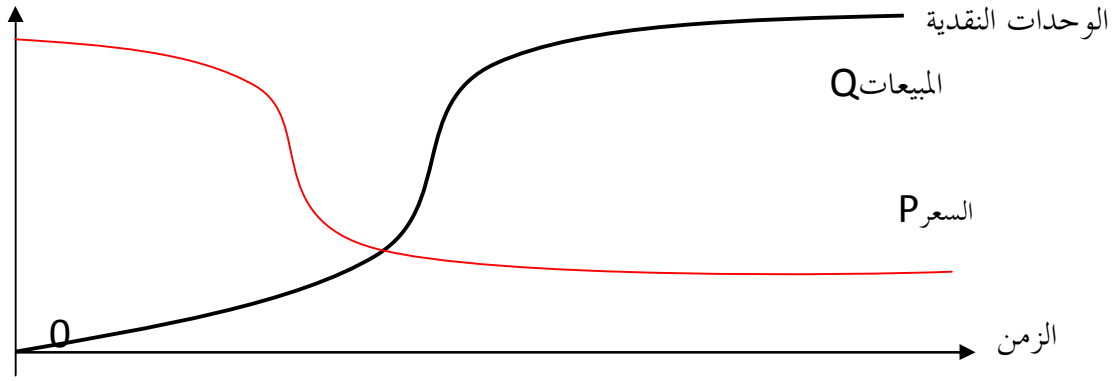
- اختبار السوق من طرف المنتج بسعر مرتفع ، فإذا لاحظت المؤسسة انخفاض حجم المبيعات فيمكنها حينئذ أن تقوم بتخفيض السعر لمعالجة تلك المشكلة التي تواجهها، لأن البدء بسعر مرتفع ثم تخفيضه استجابة للمقتضيات التي تفرضها قوى السوق أسهل من البدء بالسعر المنخفض ثم رفعه بعد ذلك ؛
- إن فرض سعر مرتفع للمنتج الجديد يجعل الشركات المنافسة تحجم عن الاستثمار بتكاليف عالية في إنتاج سلعة لا يعرفون مصيرها بشكل دقيق.

### 3-1-3- عوامل نجاح هذه السياسة :

- لنجاح هذه السياسة التسعيرية للمنتجات الجديدة خلال المرحلة الأولى من دورة حياتها ، يجب توفر مجموعة من الظروف و العوامل التي تعمل في صالح المؤسسة المنتجة :
- درجة الجودة التي يتمتع بها المنتج و التي تجعل المستهلكين يدركون أن المنتج يملك مجموعة من المزايا المتفردة ، فعلى سبيل المثال : نجد أن شركة CAT الأمريكية لصناعة الأدوات و معدات الأشغال العمومية تقوم بوضع سعر مرتفع لمنتجاتها لتدعيم الاحتفاظ بالقيمة المدركة المرتفعة لمنتجاتها<sup>1</sup>؛
- وجود سوق مستهدف واضح المعالم و مدروس بعناية يحتوي على عدد كاف من المشتريين لديهم حساسية منخفضة للسعر ، قادرون على شراء المنتج بالسعر المعلن و بالكميات الكافية التي تمكن المؤسسة من تغطية تكاليف المنتج الجديد ، وعادة يكون طلب هذه الفئة على المنتج قليل المرونة السعرية أي أن طلب هذه الفئة لا يقل مع رفع السعر ؛
- إمكانية تقسيم السوق إلى قطاعات سوقية ( شرائح سوقية ) متميزة عن بعضها من حيث القدرة الشرائية و مدى تقبل السعر المرتفع ، وبناء على سياسة قشط السوق تقوم المؤسسة بامتصاص جزء كبير من دخل هذه القطاعات السوقية الأخرى و ذلك بتقديم المنتج بنفس السعر أو بسعر أقل مع تسهيلات ومزايا تحفز العملاء في هذه القطاعات السوقية للشراء ؛
- عدم قدرة المنافسين على الدخول إلى السوق بسهولة نظرا للتكنولوجيا العالية التي يصعب تقليدها أو نتيجة لوجود براءة اختراع لحماية المنتج ؛
- عند إدراك المؤسسة أن المبيعات المتوقعة ستكون قريبة من المبيعات المستهدفة ، بمعنى أن المبيعات الفعلية لن تتأثر سلبا بزيادة السعر ، وأن رفع السعر يساعد في امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية لدى العملاء ، كما أنه في حالة تحول العملاء إلى منتجات أخرى بديلة و منافسة يمكن الانتقال إلى قطاع سوقي آخر لفئة أخرى من العملاء يمكن من تنشيط المبيعات لديهم من خلال مجموعة من التسهيلات أو المزايا التي تمنح لهم .

<sup>1</sup> علاء الغريباوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 207.

الشكل رقم (13) : إستراتيجية قشط السوق



Source: Darmon et autres :MARKETING, 5<sup>eme</sup> Edition ,Chenelière/MC .Graw-Hill ,1996, p:444

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن المنتج يظهر في بادئ الأمر بسعر مرتفع و هذا للاستحواذ على معدلات ربحية مرتفعة و لكن بحجم مبيعات قليل ، و لكن مع مرور الوقت تقوم المؤسسة بتخفيض السعر تدريجيا لأنها حققت الأهم ، و أحسن مثال على هذه السياسة عمليا شركة حيزي للاتصالات عند دخولها السوق الجزائرية .

### 3-1-4- أنواع سياسة قشط السوق:

عمليا يمكن للمؤسسة تجسيد سياسة القشط في السوق بانتهاج إحدى السياستين الفرعيتين كما يوضحهما الشكل التالي :

الشكل رقم (14) : مصفوفة سياسات مرحلة التقديم

		منخفض	الترويج	مرتفع
	السعر	سياسة القشط البطيء	سياسة القشط السريع	
	منخفض	سياسة التغلغل البطيء	سياسة التغلغل السريع	

المصدر : ثامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 265.

### 3-1-4-1- سياسة القشط السريع :

تقوم على أساس دخول المنظمة بمنتجاتها الجديدة بأسعار مرتفعة و بمستوى ترويجي عالي ( مكثف ) ، لان ذلك يتيح لها الفرصة في الحصول على أرباح كبيرة للوحدة الواحدة ، و لعل السبب في قيامها بكثافة ترويجية عالية هو لغرض تحقيق تغطية شاملة للسوق و بما يسمح لها أن تضع أسعارا مرتفعة نظرا لرغبة المستهلك بشراء هذا المنتج ، فضلا عن كون المنافسة في السوق تكاد تكون معدومة أو محدودة بسبب كون المنتج جديد في السوق.

وهذه السياسة تبررها توافر الشروط التالية :

- عدم المعرفة بوجود السلعة لدى جزء كبير من السوق؛
- وجود رغبة كبيرة لدى العملاء لدفع أسعار عالية في الحصول على السلعة؛
- عندما تدرك المؤسسة أنه يمكنها تحقيق إيرادات كبيرة من خلال حملة من الترويج المكثف ، ثم يتم استخدام جزء من هذه الإيرادات لتقديم خدمات إضافية ما بعد البيع إلى العملاء للمحافظة على علاقتها بهم؛
- المؤسسة تتوقع منافسة شرسة وعليها أن تعمل على استرجاع أموالها المستثمرة بسرعة؛
- رغبة المؤسسة في تدعيم الاسم التجاري لمواجهة المنافسة المرتقبة.

### 3-2-4-1- سياسة القشط البطيء :

تتمثل بدخول الشركة إلى السوق بأسعار مرتفعة للمنتج الجديد مع انخفاض واضح في النشاط الترويجي ، و ذلك لتحقيق أرباح مرتفعة للوحدة الواحدة من خلال السعر ، و تخفيض المصاريف إلى الحد الأدنى عند القيام بالترويج.

و تستخدم هذه السياسة عند توافر الشروط التالية<sup>1</sup> :

- حجم السوق الذي تعمل به المؤسسة نسبيا محدودة ؛
- معرفة عدد كبير من المستهلكين المرتقبين بالسلعة الجديدة ؛
- استعداد المستهلكين لدفع سعر مرتفع بهدف الحصول على هذا المنتج الجديد؛
- المنافسة تكون محدودة أو ضيقة.

### 3-2- سياسة التغلغل في السوق:

#### 3-1-2- تعريف :

بعض الشركات تلجا إلى تطبيق سياسة تسعير تعتمد على الاختراق و التمكن من السوق عن طريق وضع أسعار أساسية منخفضة لاكتساح السوق وجذب عدد كبير من المشتريين بسرعة و كذلك الحصول على حصة سوقية كبيرة<sup>2</sup>.

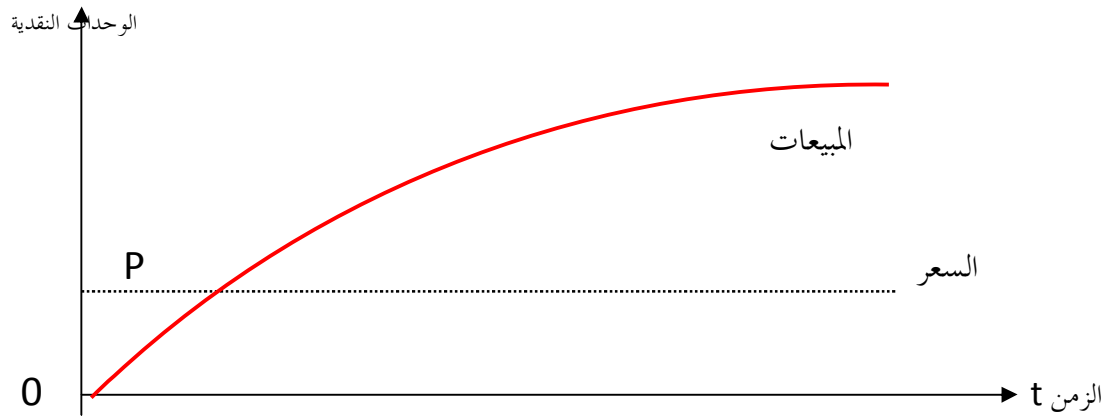
<sup>1</sup> ثامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 266.

<sup>2</sup> حميد الطائي ، بشير العلاق ، مرجع سابق ، ص 185.

إن الشركات التي تحصل على حجم كبير من المبيعات ، ينتج عن ذلك هبوط في التكاليف ، مما يسمح للشركة بتخفيض أسعارها بشكل متساو أو متوازن مع تكاليفها.

و قد طبقت شركة DELL سياسة تسعير الاختراق للسوق لدخول سوق الحاسوب الشخصي ، حيث باعت حواسيب بجودة عالية من خلال قنوات توزيع مباشرة بتكلفة اقل ، وحققت شركة DELL مبيعات وأرباح هائلة ، حيث لم يستطع المنافسون الآخرون أمثال ( IBM , APPLE ) مقابلة أسعار شركة DELL المعتمدة في السوق .

#### الشكل رقم (15) : سياسة التغلغل في السوق



Source: Darmon et autres :MARKETING, 5<sup>eme</sup> Edition ,Chenelière .Graw-Hill ,1996, p:445.

#### 3-2-2- أهداف سياسة التغلغل في السوق :

تهدف المؤسسات التي تتبنى هذه السياسة السعرية إلى تحقيق الأهداف التالية :

- حصد اكبر حصة سوقية ممكنة و الهيمنة على الأسواق المستهدفة ؛
- الحصول على طلب كبير في وقت قصير ؛
- الوصول إلى قطاعات سوقية كبيرة لديها درجة عالية من الحساسية للسعر؛
- استغلال الطاقات الإنتاجية الكبيرة للمؤسسة ؛
- زيادة الأرباح عن طريق رفع حجم المبيعات و استغلال عامل تخفيض التكاليف.

#### 3-2-3- عوامل نجاح سياسة التغلغل في السوق :

- تعتبر هذه السياسة الخيار المنطقي المتاح للمؤسسة عندما يكون هدفها هو الحصول على اكبر حصة سوقية ممكنة لدخول أسواق جديدة من خلال طرح منتج جديد ، ولنجاحها يجب توفر مجموعة من الشروط:
- عدم وجود قطاع سوقي أو أكثر لديه الرغبة والقدرة لدفع سعر مرتفع مقابل أسبقية الحصول على المنتج ، أي عدم توفر فرصة إتباع سياسة قشط أو امتصاص السوق؛
  - يجب أن يكون السوق حساسا للسعر بصورة مرتفعة ، بحيث أن أي تخفيض في السعر ينتج

عنه زيادة كبيرة في الكمية المباعة ، بحيث ينتج السعر المنخفض نموا واضحا في حجم السوق المستهدف؛

- عدم وجود ارتباط قوي في ذهن المستهلك بين الجودة والسعر ، بصورة يصعب معها تبرير ارتفاع السعر ، ومن ثم يكون هناك تخوف في استخدام هذه السياسة؛
- إذا توقعت المؤسسة أن يؤدي تقديم المنتج الجديد إلى زيادة حدة المنافسة و كانت على استعداد لتحمل عواقب حروب الأسعار، بحيث أن اعتماد سياسة سعريه مخفضة من شأنه أن يؤدي إلى إحداث عرقلة أمام دخول المنافسين الآخرين للسوق بسهولة؛
- وجود إمكانية لتخفيض التكاليف من خلال الاستفادة من وفورات الحجم الكبير و بالتالي إمكانية رفع هامش الربح حتى مع تخفيض الأسعار؛
- تستعمل عموما في حالة السلع الميسرة التي يمكن تقليدها بسهولة من طرف باقي المنافسين.
- تزداد أهميتها بالنسبة للشركات التي ترتفع لديها التكاليف الثابتة ، حيث أن الزيادة في حجم المبيعات سيساهم في توزيع التكاليف على عدد كبير من الوحدات ، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض تكلفة الوحدة المباعة بصفة عامة و زيادة الأرباح بصفة خاصة ، و يلاحظ أن ذلك يكون مشروطا بنمو حجم السوق و عدم قدرة المنافسين على إجراء تخفيضات سعريه مماثلة؛
- يتوجب على السعر المنخفض أن يساعد الشركة في عدم الدخول في المنافسة ، و كذلك الحفاظ على موقعها في السوق، و إلا فان ميزة السعر سوف تصبح ميزة مؤقتة قد تفقدها المؤسسة إذا دخلت في حرب أسعار مع كبار المنافسين.

### 3-2-4- أنواع سياسة التغلغل في السوق:

إذا اختارت المؤسسة اختراق السوق يمكن لها تجسيدها عمليا بإتباع احد الأسلوبين:

#### 3-2-4-1- سياسة التغلغل السريع :

تتمثل في تقديم المنتج بسعر منخفض مع استخدام جهد تسويقي مركز و كثافة ترويجية عالية ، وتستخدمها المؤسسة عندما ترغب في اكتساح السوق بسرعة كبيرة و الحصول على حصة سوقية اكبر ، و هي تسمح بتحقيق معدل اختراق كبير واكتساب نصيب من السوق جد كبير للمؤسسة ، و يبرر هذه السياسة توافر الشروط التالية :

- كبر حجم السوق المرتقب للمنتج الجديد؛
- عدم معرفة و إدراك المستهلكين في السوق للمنتج الجديد؛
- اتجاه تكلفة الإنتاج للانخفاض مع زيادة حجم الإنتاج ؛
- حساسية معظم المستهلكين للأسعار المنخفضة؛
- وجود منافسة قوية محتملة ستظهر في السوق تجاه المنتج الجديد .



### 3-2-4-2- سياسة التغلغل البطيء :

تقوم بإدخال المنتج الجديد إلى السوق بأسعار منخفضة و مستوى منخفض أيضا من النشاط الترويجي ، ولعل المبرر في ذلك هو أن الانخفاض في السعر يمكن أن يحقق قبول محتمل و سريع للمنتج الجديد بالسوق و بخاصة إذا ما كان لدى المستهلك حساسية واضحة تجاه السعر ، فضلا عن كون الانخفاض في مستوى الترويج سيقبل من المصاريف التسويقية المنفقة في هذا المجال ، و تستخدم هذه السياسة عند توفر الشروط التالية<sup>1</sup>:

- كبير حجم السوق ؛
- المستهلك لديه إدراك واضح للمنتج الجديد؛
- مع وجود حساسية واضحة للمستهلك تجاه السعر؛
- هناك احتمالات قليلة في ظهور منافسين آخرين في السوق .

### المطلب الثالث : سياسات التسعير خلال مرحلة النمو

تتضح مؤشرات الزيادة في الطلب على المنتج ، و تبدأ المبيعات في النمو بمعدل متزايد بفعل قبول المنتج في السوق ، و بصفة خاصة من الأفراد ذوي الدخل المنخفض و بذلك يدخل المنتج إلى المرحلة التالية من دورته و هي مرحلة النمو.

#### 1- تعريف :

هي المرحلة الموائية لمرحلة التقديم و يستطيع المنتج أن يتقدم إلى مرحلة النمو إذا مر بنجاح من مرحلة التقديم ، و هي تمثل مؤشر واضح على نجاح المنتج من الناحية التسويقية ليبدأ مرحلة التوسع داخل الأسواق المستهدفة<sup>2</sup>.

#### 2- خصائص و مميزات مرحلة النمو :

تمتاز هذه المرحلة بالخصائص التالية<sup>3</sup> :

- يدخل العديد من المنافسين إلى السوق من خلال قيامهم بتقليد المنتج الجديد ، و قد تقوم الشركات الكبيرة بالاستحواذ على الشركات الصغيرة الرائدة في تقديم كل ما هو جديد ، و قد يتحول شكل المنافسة من حالة الاحتكار التام إلى احتكار قلة أو منافسة احتكارية؛
- الانخفاض الواضح في تكاليف الإنتاج ، يقابله استقرار نسبي في تكاليف التوزيع ؛
- تتحول الجهود الترويجية من محاولة إثارة و خلق الطلب على المنتج ، إلى محاولة إيجاد الطلب الانتقائي على علامة المنتج ، و توضيح الاختلافات الموجودة بينه و بين المنتجات

<sup>1</sup> نامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 266.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 267.

<sup>3</sup> علاء الغرابوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 195.

الأخرى المنافسة الموجودة في السوق؛

- ترتفع الأرباح بصورة سريعة جدا خلال هذه المرحلة ، و تصل إلى حدها الأقصى ، ثم تبدأ بعد ذلك في الانخفاض كنتيجة طبيعية لزيادة حدة المنافسة ؛
- زيادة نقاط البيع مما يؤدي إلى تدعيم وتيرة تدفق السلع في شبكات التوزيع الجديدة بحيث تتمكن المؤسسة من زيادة مبيعاتها نظرا لأقدميتها في السوق وتجربتها المسبقة على منافسيها الجدد ، وعندها فالسعر يبقى كما هو عليه في مرحلة التقديم لان الطلب يزداد على السلعة ، أو يخفض قليلا لان زيادة المبيعات يغني المؤسسة عن هامش الربح المرتفع ؛
- تبدأ المؤسسات في تخفيض أسعارها في نهاية هذه المرحلة للأسباب التالية<sup>1</sup> :
- ✓ زيادة عرض المنتج في السوق بفعل دخول منافسين جدد من خلال تقليد المنتج؛
- ✓ مواجهة الحساسية المتزايدة للمشتري للسعر في ظل وجود منتجات أخرى منافسة؛
- ✓ إتباع المؤسسات المنتجة سياسة اقتصاديات الإنتاج كبيرة الحجم مما يمكنها من تحقيق وفرة في التكاليف ، و يعزز من قدرتها على تخفيض الأسعار .

### 3- سياسة التسعير في مرحلة النمو :

في مرحلة النمو تستخدم المؤسسة السياسات السعرية المناسبة و التي تضمن لها الحفاظ على النمو السريع للسوق قدر الإمكان وذلك عن طريق :

- الدخول في أجزاء جديدة في السوق واتخاذ إستراتيجية ملائمة لكل قطاع سوقي؛
- تخفيض الأسعار عندما يكون الطلب مرن لجذب المشتريين الآخرين الحساسين تجاه السعر؛
- التركيز على الإعلان التنافسي لمواجهة المنافسة والتقليل من نفقات الترويج للسلع.

من بين السياسات المطبقة في هذه المرحلة خاصة إذا كانت المؤسسة جديدة في السوق :

### 3-1- سياسة التسعير لاسترجاع النقد مبكرا :

و تهدف هذه السياسة إلى استرداد النقد مبكرا من بدا دخول المنتج للسوق ، بحيث تكون المؤسسة غير واثقة بأن منتجها سوف يستمر لآمد طويلة أو أن وضعها ومركزها المالي يتصف بالضعف والقصور ، بالإضافة إلى أن البقاء لا يعد هدفا جوهريا بالنسبة لها ، هذه الظروف تجعل المؤسسة تفكر في اعتماد سياسة تسعير تضمن لها إعادة أكبر كمية من النقد وفي أقصر وقت ممكن لأن المستقبل بالنسبة لها غير مؤكد وأنه ليس من الحكمة الدفاع عن منتجها وحمايته من المنافسة في السوق الذي لا يمكن ضمان البقاء فيه لفترة طويلة ، وبالتالي تسعى إلى تحديد أسعارها من خلال الجمع بين سياسة القشط لاسترداد المبكر للنقد و سياسة اختراق السوق للبيع نقدا و بكميات كبيرة وتحقيق ذلك في وقت قصير وتستخدم هذه السياسة في حالة :

- الطلب يتصف بمرونة متوسطة عند ثبات تكلفة إنتاج وتوزيع الوحدة ؛
- الطلب ذو مرونة عالية عندما تتجه تكلفة الإنتاج والتوزيع نحو الانخفاض.

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص 197.

### 2-3 - سياسة التسعير حسب أجزاء السوق :

إن سوق أغلب المؤسسات يتكون من أجزاء ، وكل جزء يحتاج إلى مزيج تسويقي مختلف عن الآخر ، والذي يعني وجود أكثر من مستوى سعري حسب ذلك الجزء من السوق ، وتجد المؤسسة نفسها أمام اختيار هذه السياسة عندما تكون سلعتها في مرحلة النمو وتبدأ في الانتشار ودخول أسواق جديدة تختلف عن الأسواق السابقة .

إن التسعير حسب أجزاء السوق قد يتبنى سياسة القشط أو الاختراق للسوق كما رأيناه سالفاً أو الربط بينهما من أجل استرداد السيولة النقدية ، و قد تلجأ المؤسسة إلى تحديد سعر ملائم لها لكل جزء من السوق آخذة بالاعتبار خصائص الزبائن وفئاتهم وكذلك الظروف التنافسية . ويمكن ملاحظة أكثر من وجه لسياسة التمييز السعري بين أجزاء السوق :

#### 3-2-1 - الخصم العشوائي :

تقوم المؤسسة بتثبيت أسعارها بمستوى عال ثم تقوم بتخفيضات في السعر وحسب الظروف المواتية والوقت الذي تعرض فيه منتجاتها و خاصة للزبائن الذين يبحثون عن السعر الأقل ولديهم المعرفة بالأسعار وهم يميلون للتفاوض في تحديد السعر النهائي وتبيع بأسعار أعلى للذين لديهم استعداد لذلك .

#### 3-2-2 - الخصم الدوري :

تتبع المؤسسة التخفيض النظامي لأسعارها بين فترة وأخرى من خلال الخصومات التي تمنحها للزبائن كما هو الحال في أسعار القشط للمنتجات، ثم تقوم بالتخفيض فيما بعد حتى تصبح المنتجات رخيصة بمرور الوقت ويمكن اعتبار أسعار التنزيلات في نهاية الموسم كنوع لهذه الإستراتيجية .

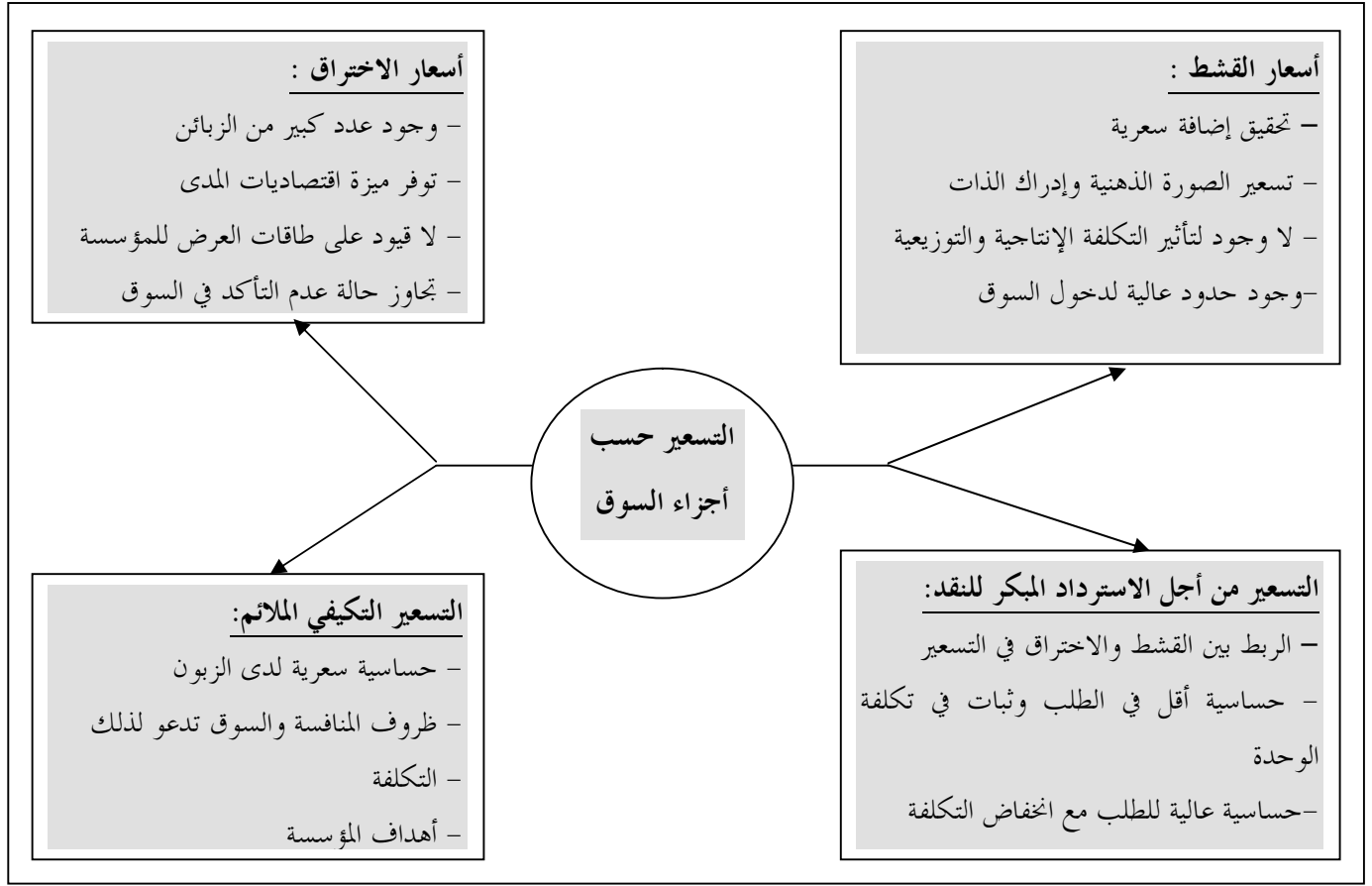
#### 3-2-3 - التنوع في الخصومات :

تلجأ المؤسسة إلى التنوع في الخصومات السعرية ، فقد تميز بالأسعار فيما بين أجزاء السوق تبعا لدرجة السعر ، كذلك تفرق بين المناطق الجغرافية في تحديد الأسعار .

وعلى العموم فإن تنفيذ إستراتيجية التمييز السعري بين أجزاء السوق بشكل فعال يتطلب :

- أن يتم تقسيط السوق إلى قطاعات ؛
- أن تبدي هذه القطاعات درجات مختلفة من الطلب ؛
- أن لا يؤدي التمييز السعري إلى امتعاض الزبائن ؛
- يجب ألا تتجاوز تكلفة تقسيم السوق ومراقبته العوائد الناتجة من التمييز السعري .

## الشكل رقم (16) : كيفية تطبيق سياسة التسعير حسب أجزاء السوق



المصدر : علي الجياشي : التسعير ، مرجع سابق ، ص 288 .

### المطلب الرابع : سياسة التسعير في مرحلة النضج

و هي المرحلة الأطول من بين مراحل دورة حياة المنتج ، و فيها تكون معظم المنتجات وصلت إلى ذروتها من النضج ، بعد أن أدخلت عليها التحسينات اللازمة في المرحلة السابقة.

#### 1- تعريف :

- هناك ثلاث عناصر أساسية تؤثر لنضوج المنتج وهي عادة ما تلائم بعضها البعض وهي<sup>1</sup>:
- **النضوج الفني:** ويتمثل في انخفاض معدل تحسين المنتج وزيادة التشابه النمطي بين الأنواع المختلفة و زيادة استقرار الإنتاج والخبرة الفنية ؛

<sup>1</sup> دانيال سبولير : صانعو السوق ، ترجمة موسى جميل صالح ، دار الأفكار الدولية ، عمان ، الطبعة الأصلية الأولى أترناشيونال ايديز هوم ، USA ، 1998 ص 17

- **النضوج السوقي:** يتمثل في زيادة اعتقاد المستهلك أن سلع جميع المنتجين تتشابه في خدماتها ، كما تزيد مقدرة المستهلكين على التمييز بين الماركات المختلفة ، كما تتميز هذه المرحلة بإغراق السوق ؛
- **نضوج المنافسة:** في هذه المرحلة الاستقرار النسبي في الحصص السوقية و أسعار السلع للمؤسسات المنافسة.

## 2- خصائص و مميزات مرحلة النضج :

تمتاز هذه المرحلة بالخصائص التالية :

- تزداد المبيعات بمعدل متناقص ، حيث لا يتم الحصول على أو إضافة مستخدمين جدد للمنتج بشكل لا نهائي أو غير محدود ، و من ثم يحدث تشبع للسوق عاجلاً أم آجلاً؛
- تشهد هذه المرحلة ظهور سياسة الاندماج بين الشركات المنتجة مع بعضها البعض ، بغرض تكوين قوة جديدة في السوق ، و هذا نظراً لشدة المنافسة بين المؤسسات المنتجة ؛
- وجود عدة بدائل سلعية أو خدمية أمام المستهلكين في الأسواق المستهدفة ، بحيث تتميز المنتجات من حيث الخصائص المتشابهة فقط؛
- تبدأ الأرباح بالانخفاض رغم ارتفاع حجم المبيعات بفعل المنافسة و تقلص هامش الربح في كل وحدة مبيعة؛
- سقوط و خروج بعض المنافسين من السوق؛
- العناية بالاهتمام بتقديم المنتج بتكلفة أقل بفعل النمطية العالية في الإنتاج ، و ارتفاع منحنى الخبرة و تراكمها ، مما ينتج عنه انخفاض في تكاليف الإنتاج و التوزيع بشكل عام.

## 3- سياسة التسعير في مرحلة النضج :

التسعير في هذه المرحلة يعتمد على محاولة اكتشاف بدء دخول السلعة في مرحلة النضوج ، بحيث تحدد الأسعار في هذه المرحلة حسب ظروف السوق والمنافسة ، فإذا ما خفض منافس أسعاره فمن الأفضل تقليده ، وليس تخفيض الأسعار بدرجة كبيرة ، كما تفضل الأسعار المستقرة و استعمال وسائل أخرى غير سعرية في مجابهة المنافسين و ذلك لأن هذه المرحلة تعتبر من أطول المراحل لحياة السلعة ، ففيها تنتشع السوق بالنسبة للسلعة بسبب التجربة التي تحصل عليها المنافسين سواء تعلق الأمر بكيفية الإنتاج أو التحكم في التكاليف مما يمكنها من تحقيق نصيب سوقي معتبر ، وهذا ما يجعل المؤسسة تقوم بتطبيق سياسات سعرية لفرض أسعارها خوفاً من انصراف الزبائن و تراجع حصتها في السوق ،ومن بين السياسات السعرية المطبقة في هذه المرحلة <sup>1</sup> :

<sup>1</sup> علاء الغرباوي ، محمد عبد العظيم ، إيمان شقير ، مرجع سابق ، ص 198.

### 3-1- سياسة الخصم:

ويقصد بالخصم السماح بتخفيض الأسعار بقدر معين بحيث تقوم المؤسسات في هذه المرحلة بتقديم المزيد من التخفيضات و الخصومات السعرية للأسباب التالية :

- تزايد حدة المنافسة و التي تصل إلى درجة حرب الأسعار ؛
  - انخفاض تكلفة إنتاج و تسويق المنتج؛
  - محاولة تحريك و تحفيز الطلب على المنتج بتقديم تخفيضات سعرية مدروسة ، خصوصا السلع الاستهلاكية الميسرة ذات الطلب المرن .
- يكون الخصم المقدم للزبائن في هذه المرحلة في شكل :

- ✓ **خصم كمية** : ويمثل تخفيضا في سعر البيع لتشجيع الشراء بكميات كبيرة ؛
- ✓ **الخصم التجاري والوظيفي** : هو خصم يعطى لبعض تجار التجزئة والجملة والوسطاء نتيجة قيامهم ببعض الوظائف التسويقية والتي تخص المؤسسة (التخزين ، تنشيط المبيعات ، الإعلان)؛
- ✓ **الخصم النقدي**: يمنح هذا الخصم عندما تتبع سياسة البيع بالآجل ويعني تخفيض في السعر مقابل دفع الفاتورة في الحال؛
- ✓ **الخصم الموسمي** : هو تخفيض سعر السلعة في الفترات أو المواسم التي ينخفض فيها الطلب .

و تجدر الإشارة هنا إلى أن إجراء المزيد من التخفيضات و الخصومات السعرية خاصة في نهاية مرحلة النضج ، لن يجدي في استثارة المزيد من الطلب ، و ذلك بسبب ميل الطلب في هذه المرحلة إلى التناقص التدريجي ، و كذلك قيام المنافسين بمحاكاة أي تخفيضات سعرية قد يتم إجراؤها من طرف المؤسسة .

**3-2- سياسة التسعير النفسي:** وذلك باستخدام تكتيكات الأسعار الكسرية والمعتادة وأسعار التفاجر .

**3-3- سياسة التسعير الجغرافي** : التسعير حسب المناطق و أسعار التسليم .

### المطلب الخامس : سياسة التسعير في مرحلة الانحدار

تمثل مرحلة الانحدار المرحلة الأخيرة و النهائية لدورة حياة المنتج و التي تؤدي إلى خروج المنتج نهائيا من الأسواق.

#### 1- تعريف :

- تصل المؤسسة إلى مرحلة الانحدار وهي المرحلة الأخيرة لدورة حياة المنتج ، عند انخفاض مبيعاتها سواء بشكل بطيء أو سريع ، كما تصل المبيعات إلى أدنى مستوياتها والسبب في ذلك راجع إلى :
- التقدم التكنولوجي ؛
  - تغير في مستوى اهتمام المستهلك ؛

- زيادة حدة المنافسة و التي تؤول في نهايتها إلى خروج المنتج من السوق .
- وتلجأ المؤسسة المنتجة في هذه الحالة إلى خفض تكاليف التوزيع و الترويج و تقديم تخفيضات كبيرة في الأسعار بغرض تصريف المخزون السلعي من المنتج كما تقوم بتصفية كافة الأصول و المعدات و الآلات المستخدمة في إنتاجه.

## 2- خصائص و مميزات مرحلة الانحدار :

تمتاز هذه المرحلة بالخصائص التالية :

- الانخفاض الشديد في مستوى المبيعات نتيجة لتراجع مستوى الطلب على المنتج ؛
  - تحول المؤسسات إلى إنتاج سلع جديدة تدخل بها السوق مرة أخرى؛
  - ارتفاع واضح في التكاليف مقابل تراجع حاد في حجم الإيرادات ، مما ينتج عنه تحقيق خسائر ، خاصة إذا استمرت المؤسسة في إنتاج و تسويق هذا المنتج .
- و لعل الأسباب الكامنة وراء هذه النتيجة النهائية لمرحلة حياة المنتج تعود إلى <sup>1</sup> :
- ✓ التغيرات التكنولوجية الجديدة و المنعكسة على ابتكار سلع جديدة ، حتى أصبح يقاس طول هذه المرحلة و شدة انحدار منحني المبيعات فيها بدرجة التغير التكنولوجي و القدرة على تخفيض التكاليف الإنتاجية المتعلقة باستخدام التكنولوجيا ، فإذا كان التغير بطيء فستكون هذه المرحلة أطول نسبيا ، وشدة انحدار منحني المبيعات اقل مما لو كان التغير سريع ؛
- ✓ زيادة حدة المنافسة و ما يقابلها من تغيرات شديدة في توجهات المستهلكين و تغير أذواقهم بسرعة و التحول في الطلب إلى سلع أخرى .

## 3- سياسة التسعير في مرحلة الانحدار:

في هذه المرحلة تركز سياسة التسعير المنتهجة من طرف المؤسسة على أساس تصفية المخزون السلعي من المنتج ، بأسرع وقت ممكن و بأقل تكلفة أو خسارة ممكنة .

و تعتمد المؤسسة في هذه المرحلة على رصيدها من الخبرة المكتسبة في مجال الإنتاج و التسويق بحيث تسعى دائما إلى تخفيض تكاليفها كهدف استراتيجي بغرض تحقيق ميزة تنافسية تساعد في مهمة التسعير والتي تخضع لمبدأ " السعر الأقل نتيجة التكلفة الأقل " .

و لهذا تعمل المؤسسة دائما على الاهتمام بخطوط منتجاتها والقيام بعملية المراجعة المستمرة لتكاليف الإنتاج، و تعديل أسعارها تبعا لمراحل حياة السلعة، ففي مرحلة الانحدار تستغل ما تبقى من الولاء لعلامتها التجارية للتخلص من المخزون وبسرعة .

<sup>1</sup> نامر البكري ، إستراتيجية التسويق ، مرجع سابق ، ص 271.

و في بعض الأحيان قد ترى المؤسسة ضرورة القيام بتقديم بعض التخفيضات السعرية و بعض الحسومات السعرية ، و ذلك بغرض إنقاذ ما يمكن إنقاذه من الطلب المتبقي ، و قد تلجأ كحل نهائي إلى تصريف الكمية المتبقية من المنتج بسعر تصفية خاص (أو ما يسمى بسعر الخروج من السوق) لجهة حكومية أو اجتماعية .

## المبحث الرابع : الأسعار في ظل معطيات السوق

طالما وجدت سوق لا بد من وجود منافسة بشكل معين في هذا السوق ، و مما لا شك فيه أن تسعير المنتجات في أي سوق يرتبط بالوضع التنافسي و يتأثر بدرجة و شكل المنافسة القائمة في هذا السوق ، و من الضروري بالنسبة للمؤسسة دراسة السوق المستهدفة التي تنشط فيها و ذلك بفهم حالة السوق وتحديد شكل المنافسة فيها و تأثير الوضع التنافسي للسوق على التسعير ، و التعرف على أهم العوامل المؤثرة في السوق ، و تحديد أهم المنافسين و معرفة كل المعلومات المتعلقة بنشاطهم و سياساتهم التسعيرية و قدراتهم التسويقية . إن التعرف على شكل المنافسة في السوق يؤثر على الحصة السوقية للمؤسسة و يساعدها في تحديد أسعار منتجاتها و خدماتها و يتيح لها إمكانية مراقبة تكاليفها و السيطرة عليها ، و التأثير في مستوى الأسعار السائدة في السوق و تعظيم الأرباح و ذلك بتحديد سياسة سعرية تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة وظروف السوق و المنافسة و تحقق الأهداف التسويقية لها .

سنقوم في هذا المبحث باستعراض الأسواق الاقتصادية المختلفة مع التركيز على سوق المنافسة الكاملة وسوق الاحتكار التام و التعرف على أهم أشكال المنافسة في هذه الأسواق ، وعرض كيفية تحديد السعر في كل سوق في المدى القصير والطويل .

### المطلب الأول: الأسعار في ظل المنافسة

تتجلى المنافسة من خلال التنافس بين المؤسسات الإنتاجية التي تقوم بإنتاج منتجات لها نفس المواصفات (التجانس)، حيث تهدف كل مؤسسة إلى بيع أكبر قدر ممكن من إنتاجها ومحاولة إبعاد المؤسسات المنافسة من دائرة التنافس وإخراجها من السوق، وذلك يكون باستخدام عدة طرق منها:

- تحسين النوعية وتحقيق الجودة المطلوبة؛
- أن تكون مواصفات المنتج مبنية على دراسة رغبات المستهلكين؛
- استخدام الإعلان والدعاية للتعريف بالمنتج إذا كان جديد أو الترويج له إذا كان منتج سابق؛
- استخدام السعر كسلاح فعال و وسيلة هامة لربح صراع المنافسة، وذلك من خلال استخدام التكتيكات السعرية.

ولعملية المنافسة عدة ايجابيات تفيد المستهلكين من جهة وتضغط على المنتجين من جهة أخرى، أي يمكن اعتبارها من أهم أدوات المراقبة وتحقيق التوازن، ومن أهم هذه الإيجابيات:



- ✓ رفع مستوى الجودة و النوعية و بالتالي حصول المستهلك على أحسن السلع ؛
- ✓ تحدد المنافسة سعر مناسب لجميع المستهلكين؛
- ✓ تؤدي بالمنتجين إلى العمل بكفاءة و استغلال كامل الإمكانيات الإنتاجية؛
- ✓ تؤدي بالمنتجين إلى إدخال تكنولوجيا متطورة تساهم في زيادة الإنتاج و تحسين النوعية وخفض التكاليف.

## 1-المنافسة التامة:

### 1-1-مفهوم المنافسة التامة:

هي نموذج اقتصادي لسوق يشمل الخصائص التالية:

- وجود عدد كبير من المشترين (المستهلكين) والبائعين (المنتجين) للسلعة بحيث تعمل هذه الخاصية على ضمان عدم تأثير أي مستهلك أو منتج على سعر السلعة في السوق، ويكون المنتج في هذه الحالة مستقبلاً للسعر ، حيث لا يستطيع التأثير على سعر السلعة السائد في السوق. ويسمى السعر السائد في سوق السلعة التنافسي بسعر المنافسة ، وهو السعر الوحيد الذي تباع فيه السلعة في سوق المنافسة ؛
- تنتج المنشآت العاملة في سوق المنافسة سلعة متجانسة مما يستبعد أي شكل من أشكال الدعاية والإعلان ، بمعنى أن تكون هذه السلعة متطابقة من ناحية الجودة والكفاءة وأداء الخدمة، بغض النظر عن المنتج أو البائع الذي تم شراء السلعة منه، ونتيجة لتجانس السلعة، فإن السلعة التي يقوم بإنتاجها المنتج الأول تعتبر "بديل كامل" لسلعة المنتجين الآخرين، وبالتالي فإن منحني الطلب الفردي على سلعة المنتج يكون لا نهائي المرونة؛
- صغر حجم طلب كل مشتري و كذلك صغر عرض كل بائع ، بحيث لا يمكن لأي مشتري أو بائع أن يؤثر على مجريات السوق؛
- حرية الدخول والخروج من السوق، فيفرض عدم وجود عراقيل أو موانع عملية أو قانونية تقيد المنتجين من الدخول إلى السوق بحيث يمكن لأي منتج الدخول إلى سوق السلعة وإنتاج هذه السلعة في حالة وجود ربح أو الخروج منه في حالة وجود خسارة ؛
- توفر جميع المعلومات المطلوبة لجميع البائعين و المشترين حول السلعة وسعرها وطريقة إنتاجها والتكاليف المرتبطة بإنتاجها والتقنية المستخدمة في عملية إنتاجها وبصورة تامة في سوق المنافسة الكاملة<sup>1</sup> ؛
- لا يوجد أي اتفاقيات بين البائعين أو المشترين؛
- هدف كل بائع في السوق هو تحقيق الربح ؛

<sup>1</sup> Philippe Darreau et Autres, Micro économie, Armond Colin Éditeur, Paris, 1990, PP 96-97

- حرية انتقال عوامل الإنتاج بسهولة من إنتاج سلعة إلى إنتاج سلعة أخرى<sup>1</sup>.

## 1-2- تحديد السعر في سوق المنافسة الكاملة (التامة):

إن الإيراد المتوسط هو متوسط ما يحصل عليه البائع من نقود مقابل الوحدة المباعة خلال فترة زمنية محددة<sup>2</sup>.

أو هو عبارة عن حاصل قسمة الإيراد الكلي على عدد الوحدات المباعة.  
لدينا:

(1) .....

$$\text{السعر} \times \text{الكمية المباعة} = \text{TR الإيراد الكلي}$$

(2) .....

الإيراد الكلي

$$= P = \frac{\text{السعر AR الإيراد المتوسط}}$$

من خلال ( 1 ) و ( 2 ) نلاحظ أن الإيراد المتوسط يساوي السعر في ظل المنافسة الكاملة وإن المؤسسة لوحدها لا تستطيع أن تؤثر على السعر السائد في السوق.

وعلى هذا فإنه في حالة المنافسة الكاملة لا توجد مشكلة اتخاذ قرار التسعير ، و لذلك تكون المؤسسة قابلة للسعر السائد في السوق و ليست محددة له ، و أن أي محاولة منها لزيادة هذا السعر سوف يؤدي إلى إحجام المشترين عن التعامل معها ، كما أن أي محاولة لخفض السعر تؤدي إلى إنقاص الأرباح عن حدها الأقصى، فالمشكلة التي تواجه المؤسسات التي تعمل في سوق المنافسة الكاملة إذن هي مشكلة تحديد حجم الإنتاج الأمثل لتحقيق أقصى الأرباح<sup>3</sup>.

إذن فالمؤسسة لا سلطة لها في تحديد السعر في ظل المنافسة الكاملة وسوف تواجه سعرا ثابتا<sup>4</sup>، و طالما أن السلعة المنتجة متجانسة فيترتب على ذلك وجود سعر واحد في السوق ، أي أن المنتجين لا يستطيعون التأثير على السعر السائد في السوق و إنما يتحدد هذا السعر عن طريق تفاعل قوى العرض و الطلب ، لهذا السبب يكون منحني الطلب على سلعة المنتج خط مستقيم أفقي موازي لمحور الكميات كما هو موضح في الشكل التالي :

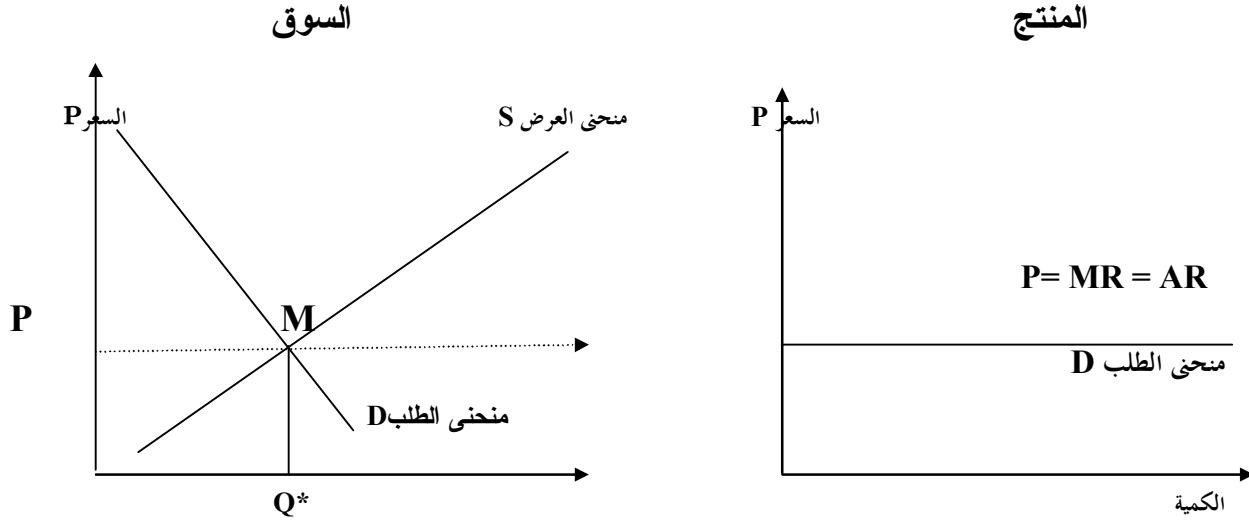
<sup>1</sup> علي احمد أبو الحسن ، مرجع سابق ، ص 57.

<sup>2</sup> إيمان محمد محب زكي، مبادئ الاقتصاد الجزئي، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997 ، ص 218.

<sup>3</sup> علي احمد أبو الحسن ، مرجع سابق، ص 58.

<sup>4</sup> ضياء مجيد الموسوي، النظرية الاقتصادية: التحليل الاقتصادي الجزئي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1999 ، ص 199.

**الشكل رقم (17) : سعر التوازن في سوق المنافسة التامة**



المصدر: عمر صخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي الوحدوي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 88.

يوضح الشكل أعلاه أن سعر التوازن يتحدد انطلاقاً من تفاعل قوى العرض والطلب في السوق ، وهو ناتج عن تقاطع منحنى طلب السوق ومنحنى عرض السوق في النقطة (M) ، فيجب على كل بائع أن يقبل هذا السعر في سوق المنافسة التامة وهذا السبب الذي جعل منحنى الطلب يأخذ شكل خط مستقيم لأن السعر ثابت مهما تغيرت الكمية (منحنى الطلب لا نهائي المرونة) وهو نفسه يمثل منحنى الإيراد المتوسط لهذه المؤسسة.

**1-3- السلوك التنافسي للمؤسسة في المدى القصير :**

يفترض التحليل في المدى القصير وجود نوعين من التكاليف :

- التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير حسب مستوى النشاط مثل المواد الأولية المستهلكة ، أجور العمال...الخ؛
- التكاليف الثابتة : و هي تكاليف تبقى ثابتة في المدى القصير .

أن الهدف الأساسي لأي مؤسسة هو أن تحقق التوازن وذلك يعني محاولتها إما تعظيم الأرباح التي تحصل عليها ، أو تحمل أدنى خسارة ممكنة ، وبصورة عامة تستمر المؤسسة في الإنتاج طالما كان بإمكانها تغطية تكاليفها الكلية. والمقصود بتغطية التكاليف هنا أن تكون التكاليف الكلية أقل من أو مساوية للإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة ، أما إذا لم تستطع المؤسسة تغطية هذه التكاليف، فإنها قد تضطر إلى التوقف عن الإنتاج لتقليل خسائرها، وتجدر الملاحظة هنا إلى أن توقف المؤسسة عن الإنتاج، لا يعني أنها لا تقوم بدفع أي تكاليف. فالمؤسسة في المدى القصير، تتحمل دائماً التكاليف الثابتة بغض النظر عن مستوى الإنتاج. ويمكن تحديد قرار المؤسسة المتعلق بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف عن الإنتاج كما يلي : باستخدام عدة طرق :

### 1-3-1- طريقة الكليات:

في هذه الحالة، نقوم بعمل مقارنة بين الإيراد الكلي للمؤسسة (Total Revenue) TR، وإجمالي التكلفة المتغيرة (TVC)، كما يلي:

- إذا كان  $(TR > TVC)$ ، فإن المنشأة تستمر في الإنتاج.
- إذا كان  $(TR < TVC)$ ، فإن المنشأة تتوقف عن الإنتاج.
- إذا كان  $(TR = TVC)$ ، وهذا ما يسمى بـ "نقطة الإغلاق" (Shut-Down Point)، حيث أن الإيراد الكلي المحقق يغطي إجمالي التكلفة المتغيرة فقط، بينما تتحمل المؤسسة خسارة بمقدار التكاليف الثابتة، و لهذا يكون للمؤسسة حرية الاختيار إما الاستمرار في الإنتاج على أمل زيادة المبيعات و بالتالي إمكانية تغطية التكاليف الثابتة و تحقيق الأرباح مستقبلاً، أو التوقف عن الإنتاج، أي أن نقطة الإغلاق تعتبر الحد الفاصل بين إمكانية الإنتاج وإمكانية الإغلاق.

### 1-3-2- الطريقة الحديثة :

عندما تقوم المؤسسة بزيادة حجم إنتاجها، فإن هناك ارتفاعاً في الإيراد الكلي TR الذي تحصل عليه، إلا أن ذلك سيكون مصحوباً بارتفاع في التكلفة الكلية (TC) أيضاً. إذاً عندما تقرر المؤسسة زيادة إنتاجها بمقدار وحدة واحدة مثلاً، تقوم بمقارنة مقدار الزيادة في التكلفة الكلية الناجمة عن زيادة الإنتاج بوحدة واحدة (التكلفة الحدية MC)، مع مقدار الزيادة في الإيراد الكلي الناتج عن زيادة الإنتاج بوحدة واحدة (الإيراد الحدي MR) أي أن :

(1) .....

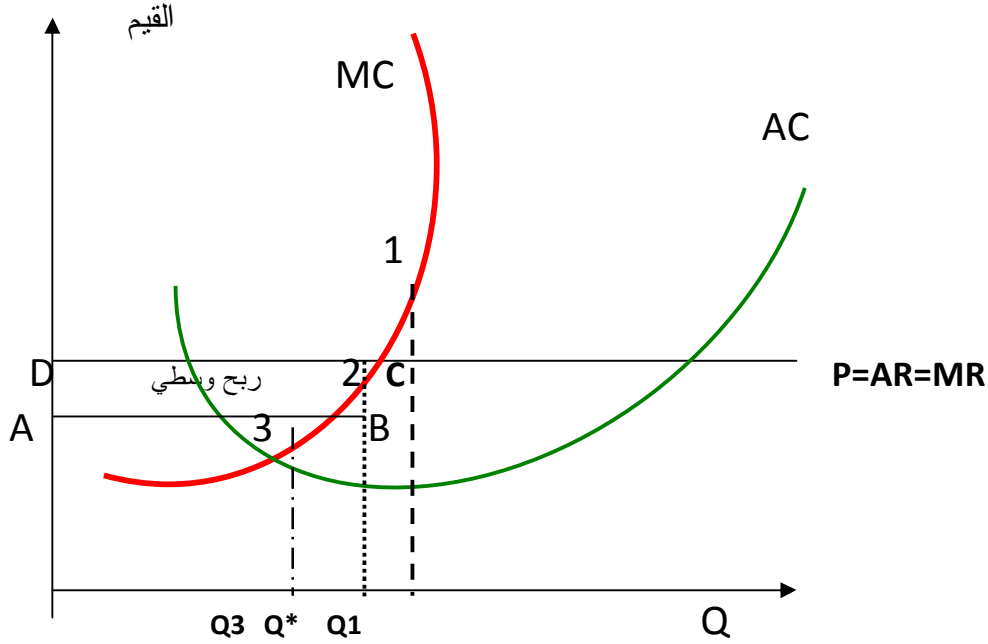
$\Delta TC$	$\Delta TR$
$MC = \frac{\Delta TC}{\Delta Q}$	$MR = \frac{\Delta TR}{\Delta Q}$

ويتحدد قرار المؤسسة بالإنتاج أو التوقف كما يلي:

- إذا كان  $(MR > MC)$ ، فإن المؤسسة تستمر في الإنتاج.
- إذا كان  $(MR < MC)$ ، فإن المؤسسة تتوقف عن الإنتاج.
- إذا كان  $(MR = MC)$ ، فإن هذا هو وضع التوازن، وهو مستوى تعظيم الأرباح .

ويعني شرط التوازن  $(MR=MC)$ ، أن الإيراد الإضافي الذي تحصل عليه المؤسسة نتيجة زيادة الإنتاج بوحدة واحدة، يساوي التكلفة الإضافية التي تدفعها نتيجة زيادة الإنتاج، ومن ثم، فلا يوجد دافع لدى المؤسسة نحو زيادة أو تخفيض الكمية المنتجة ما دام هدفها هو تعظيم الربح، حيث أن هذه الكمية هي الكمية الوحيدة التي تعظم أرباح المؤسسة.

الشكل رقم (18): تحديد سعر التوازن و الإنتاج بمقارنة الإيراد الحدي MR مع التكلفة الحدية MC



المصدر: عمر صخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي الوجدوي، مرجع سابق ، ص 89.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن المنتج في النقطة 1 سينتج الكمية  $Q_1$  ، في تلك النقطة فإن  $MC > MR$  وبالتالي على المنتج تخفيض الإنتاج لان الإيراد الإضافي الناتج عن إنتاج وحدة إضافية سيكون اقل من تكلفة إنتاجها ، أما في النقطة 3 فإن المنتج يمكن له إنتاج الكمية  $Q_3$  حيث تكون  $MC < MR$  وبالتالي من مصلحة المنتج زيادة الإنتاج لان الإيراد الإضافي الناتج عن إنتاج وحدة إضافية سيكون اكبر من تكلفة إنتاجها، و هكذا نلاحظ أن هناك نقطة واحدة فقط (2) يتم فيها تحقيق أقصى إيراد و هذه النقطة تتمثل في نقطة تقاطع منحنى الإيراد الحدي MR مع منحنى التكلفة الحدية MC ، حيث في تلك النقطة يكون:  $MC=MR$  و بذلك يتحدد الإنتاج الأمثل  $Q^*$  الذي يجب إنتاجه و يحقق ربحا وسطيا مقداره مساحة المستطيل ( ABCD ) .

#### 1-4- توازن المؤسسة في المدى الطويل:

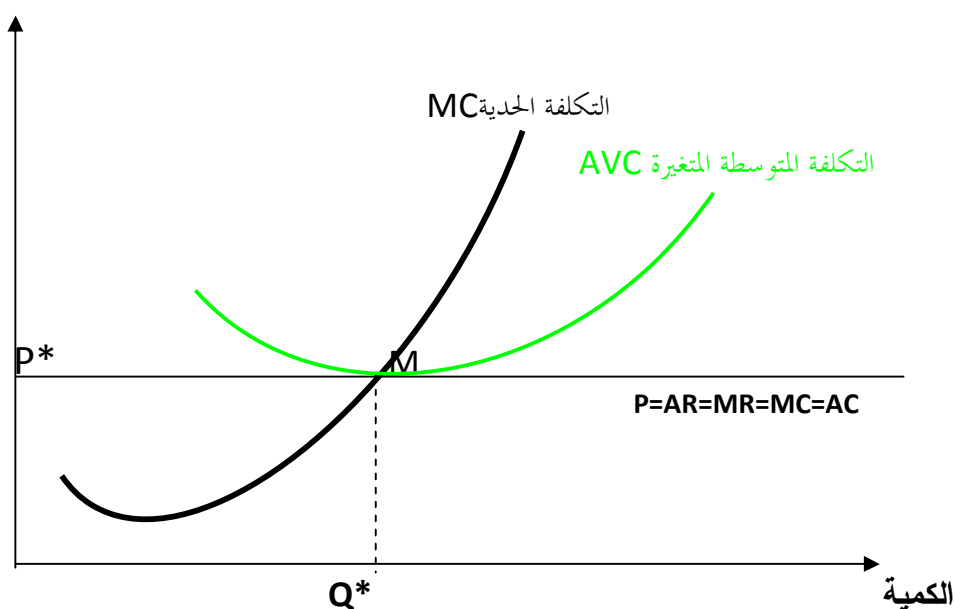
تستطيع المؤسسة في المدى القصير التحكم وبصورة كاملة في عناصر الإنتاج المستخدمة، وبالتالي فقد لا تستطيع بعض المنشآت التوسع في حجم إنتاجها، أو الدخول إلى سوق سلعة ما (طالما كان هناك عنصر إنتاجي ثابت).

أما في المدى الطويل، فتصبح تكاليف الإنتاج كلها متغيرة، مما يسمح للمؤسسة من تغيير حجم طاقتها الإنتاجية أو إدخال تعديلات عليها، و تستطيع المؤسسة وبحرية كاملة اختيار التوليفة المناسبة من عناصر الإنتاج، ومن ثم تستطيع التوسع في حجم إنتاجها، مما يتيح لها إمكانية الدخول إلى أسواق السلع المختلفة.

أن الدافع الرئيسي وراء دخول مؤسسات جديدة إلى السوق هو وجود مؤسسات تحقق أرباحاً في هذا السوق، فلنفترض أن سوق سلعة ما كان في وضع توازن ، في هذه الحالة تنتج المؤسسة تلك الكمية التي يتحقق فيها شرط التوازن ( $P=MC$ ) ، و لنفترض الآن أن سعر السلعة قد ارتفع نتيجة لارتفاع الطلب على هذه السلعة. في هذه الحالة، تبدأ المؤسسات بتحقيق أرباح اقتصادية حيث أن ( $P > MC$ )، أن وجود هذه الأرباح سيدفع مؤسسات جديدة إلى الدخول إلى سوق السلعة وجني هذه الأرباح، وكلما ارتفع عدد المؤسسات العاملة في السوق، كلما ارتفعت الكمية المنتجة من السلعة (زيادة العرض) والتي تؤدي إلى انخفاض سعر السلعة، وبالطبع فإن انخفاض سعر السلعة، سيعمل على انخفاض الأرباح التي تحصل عليها كل مؤسسة ، وتستمر هذه العملية إلى أن يصل السعر لمستوى التكلفة الحدية ( $P = MC$ )، وتختفي الأرباح وبالتالي لا يوجد دافع لدخول مؤسسات جديدة إلى السوق<sup>1</sup>.

أما في حالة وجود خسائر، أي أن ( $P < MC$ ) في سوق السلعة ، فإن هذه الخسائر ستدفع بعض المؤسسات العاملة إلى الخروج من السوق. وكلما انخفض عدد المؤسسات العاملة في السوق، كلما انخفض حجم الإنتاج الكلي (انخفاض العرض) مما يدفع سعر السلعة للارتفاع، وتبدأ المؤسسات بتقليص حجم الخسائر. ويستمر خروج المؤسسات من السوق إلى أن يتعادل كل من سعر السلعة والتكلفة الحدية ( $P = MC$ ) وتختفي الخسائر.

الشكل رقم (19): توازن المؤسسة في الأجل الطويل في ظل المنافسة الكاملة



المصدر: إيمان محمد محب زكي، مبادئ الاقتصاد الجزئي، مرجع سابق ، ص 263

<sup>1</sup> إيمان محمد محب زكي، مبادئ الاقتصاد الجزئي، مرجع سابق ، ص 263

## 2- المنافسة الاحتكارية:

المنافسة الاحتكارية هي وصف لحالة الأسواق التي تقع بين حالي الاحتكار التام و المنافسة التامة ، ويعتبر هذا السوق قريب الشبه من سوق المنافسة الكاملة.

### 2-1- مفهوم المنافسة الاحتكارية :

تتصف سوق المنافسة الاحتكارية بالخصائص التالية<sup>1</sup>:

- وجود عدد كبير من المنتجين كل منهم ينتج جزءا بسيطا من مجموع الإنتاج ، بحيث لا يستطيع أي منتج أن يؤثر على توازن السوق؛
- السلع المنتجة هي سلع متشابهة ولكنها ليست متجانسة، أي أن السلع التي يتعامل بها المتنافسون الاحتكاريون هي سلع بعضها بديل للآخر ولكن بديل غير تام و كنتيجة لهذا التمايز في المنتجات المتشابهة، فإن المنافسة الاحتكارية تتميز بوجود درجة محدودة من التحكم في الأسعار
- الدخول إلى السوق أو الخروج منها ممكن إلا أنه قد يكون صعبا وهو حتما أقل سهولة منه في حالة المنافسة التامة؛
- يتم التنافس في السوق بوسائل أخرى غير السعر (وجود المنافسة غير السعرية)، وتكون الوسيلة الأساسية في التنافس هي إبراز الصفات والخواص الثانوية التي تتميز بها السلع وذلك باستعمال وسائل الدعاية والإعلان ، ويسمى هذا بالتمييز السلعي.

### 2-2-توازن المؤسسة في الأجل القصير :

يتصف منحني الطلب على السلعة التي تنتجها المؤسسة في سوق المنافسة الاحتكارية بنفس الصفة التي يتصف بها منحني الطلب في حالة الاحتكار التام ، فالمؤسسة تتوقع أن تباع عددا اكبر من وحدات السلعة كلما خفضت سعر البيع ، و بالتالي يكون منحني الطلب مائلا من اليسار إلى اليمين ، و في هذه الحالة يختلف الإيراد الحدي MR عن الإيراد المتوسط AR و الذي يكون مساويا للسعر  $P=$  و سوف تحقق المؤسسة أكبر ربح ممكن في الأجل القصير إذا أنتجت و باعت ذلك الحجم الذي يتعادل عنده الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية (  $MC=MR$  )<sup>2</sup>.

### 2-3-توازن المؤسسة في الأجل الطويل :

إن وجود أرباح وسطية في المدى القصير يؤدي في المدى الطويل إلى دخول منتجين جدد إلى السوق ، وكلما زاد عدد المنتجين كلما زاد العرض و بالتالي هبط السعر و قل الربح حتى يتلاشى ، و يتحقق توازن المؤسسة في المدى الطويل عندما يصبح منحني الطلب مماس لمنحني متوسط التكلفة كما يبينه الشكل رقم 20 و هذا ما يؤدي إلى اختفاء الأرباح الوسطية أي أن المؤسسة في حالة المنافسة الاحتكارية في المدى

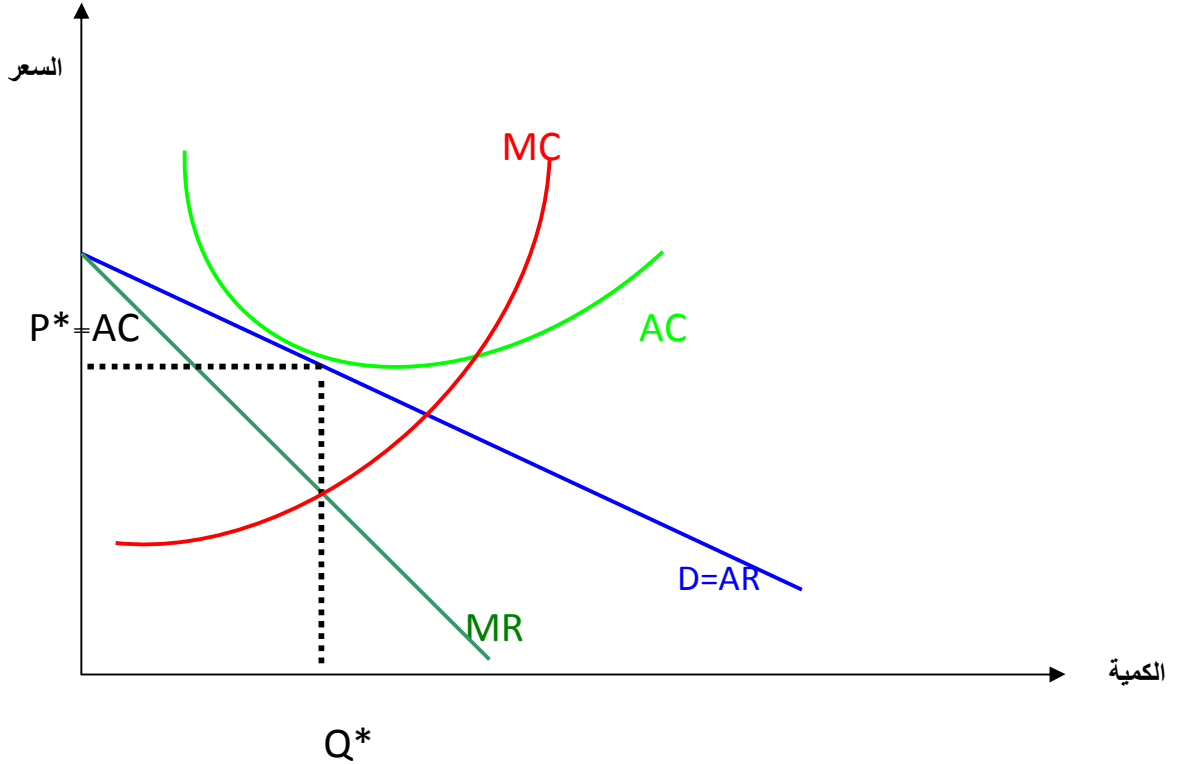
<sup>1</sup> عمر صخري ، مرجع سابق ، ص 112.

<sup>2</sup> علي احمد أبو الحسن ، مرجع سابق ، ص 66.

الطويل لا تحقق ربحا وسطيا و لا خسارة و إنما ربحا طبيعيا فقط <sup>1</sup>.

و قد يكون التوازن في الأمد الطويل في ظل المنافسة الاحتكارية قريبا من التوازن المتوقع في ظل المنافسة التامة<sup>2</sup>، وبوجه عام تكون المؤسسة في الأجل القصير في وضع احتكاري وفي الأجل الطويل تكون في وضع تنافسي<sup>3</sup>.

الشكل رقم (20) : توازن المؤسسة في سوق المنافسة الاحتكارية في المدى الطويل



المصدر: عمر صخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي الوحدوي، مرجع سابق ، ص 114.

### المطلب الثاني: الأسعار في ظل الاحتكار:

في ظل الاحتكار تتمتع المؤسسات بالحرية و الاستقلال في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد أسعار منتجاتها ، و هنا يقوم المحتكرون بتحديد السعر في السوق ، فهم لا يأخذون بالسعر السائد في السوق ، كما يحصل للمؤسسات في الصناعات في ظل المنافسة التامة .

#### 1-سوق الاحتكار التام ( المطلق):

يتمتع المحتكرون بالحرية في تحديد السعر، نظرا لان سلعهم تباع لعدد كبير من المستهلكين، كما أنهم يتمتعون بالاستقلالية نظرا لأنهم لا يخشون منافسة المنتجين الآخرين<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عمر صخري، مرجع سابق ، ص 113.

<sup>2</sup> دونالد . س . واتسن ،ماري .أ. هولمان ، ترجمة ضياء مجيد الموسوي ، نظرية السعر واستخدامها، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1991 ، الجزء الأول، ص163.

<sup>3</sup> شمعون شمعون، الرياضيات الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998 ، ص 271.

<sup>4</sup> دونالد . س . واتسن ،ماري .أ. هولمان ، نظرية السعر واستخدامها، مرجع سابق ، ص 85.



## 1-1- مفهوم الاحتكار التام :

يعتبر سوق سلعة ما سوق احتكار تام إذا تميز السوق بالخصائص التالية<sup>1</sup>:

### 1-1-1- وجود منتج أو بائع وحيد في السوق:

في هذه الحالة فإن المحتكر هو المنتج أو البائع الوحيد للسلعة، وبالتالي فإن هذا المحتكر يمثل سوق السلعة. فعندما يقوم المحتكر برفع الكمية المعروضة من السلعة، فإن سعر السلعة سوف ينخفض. أما عندما يقوم المحتكر بتخفيض الكمية المعروضة فإن سعر السلعة سوف يرتفع. ويعتبر المحتكر صانعاً للسعر (Price-Maker)، وليس مستقبلاً للسعر (Price-Taker)، كما في سوق المنافسة الكاملة. وجدير بالذكر أن المحتكر يتمتع أيضاً بقوة احتكارية (أو قوة سوقية)، أو ما يسمى بـ (Market Power)، حيث تتبع هذه القوة بسبب قدرة المحتكر على التحكم بسعر السلعة. وبما أن لدينا محتكر أو بائع وحيد في السوق، فإن منحني الطلب على سلعة المحتكر هو نفسه منحني طلب السوق.

### 1-1-2- عدم وجود بدائل قريبة لسلعة المحتكر:

ما يميز السلعة التي يقوم المحتكر بإنتاجها أو بيعها هو عدم وجود بدائل قريبة للسلعة، وبالتالي تكون مرونة الطلب السعرية لسلعة المحتكر مرونة منخفضة جداً، ويكون معامل المرونة مقارباً للصفر.

### 1-1-3- وجود عوائق تمنع دخول منتجين جدد إلى سوق المحتكر :

على النقيض من سوق المنافسة، يكون سوق الاحتكار عندما تكون هناك موانع على مؤسسات أخرى من أجل الدخول إلى السوق وتعتبر هذه الموانع أو العقبات هي منطلق أو هي مصدر قوة المحتكر وأهمها:

### 1-1-4- السيطرة على المادة الأولية المستخدمة في إنتاج ما:

ربما شركة ما تحتكر إنتاج مادة أولية إستراتيجية ، كمثال على ذلك شركة ألكو الأمريكية ALCOA التي احتكرت إنتاج الألمنيوم لفترة طويلة نتيجة سيطرتها على المادة الأولية الأساسية المستخدمة في صناعة الألمنيوم و هي البوكسيت.

### 1-1-5- براءة الاختراع والاكتشافات العلمية:

فإذا اخترعت شركة ما آلة جديدة فانه لا يحق لأي شركة أخرى استعمال نفس الآلة إلا بعد مرور فترة زمنية معينة ، و يترتب على براءة الاختراع هذه حق الشركة صاحبة الاختراع في احتكار إنتاج السلعة موضوع الاحتكار.

### 1-1-6- عوائق و موانع قانونية :

ربما تتخذ حكومة ما إجراءات محددة من شأنها الحد من استيراد سلع معينة و ذلك للحفاظ على الصناعة الوطنية الناشئة من المنافسة الأجنبية (كفرض رسوم جمركية عالية على واردات هذه السلع ، إتباع سياسة الحصص ، ... الخ)، مما يسمح للحكومة أو لشركاتها العامة باحتكار إنتاج هذه السلع لوحدها.

<sup>1</sup> عمر صخري، مرجع سابق ، ص 100.

### 1-1-7- الاحتكار الطبيعي :

قد ينشأ الاحتكار أيضا نتيجة للترغبة في تحقيق الوفورات الاقتصادية أو وفورات الحجم التي لا تتحقق إلا إذا كان حجم المؤسسة كبيرا، لأن حجم السوق ربما لا يسمح بوجود أكثر من منتج واحد أو مؤسسة واحدة كبيرة، وذلك بسبب انقياد الإنتاج إلى ظاهرة تزايد غلة الحجم، أي عندما تكون التكلفة المتوسطة متناقصة في الأجل الطويل، كما هو الحال في المنافع العامة (الكهرباء، الغاز... الخ).

### 1-1-8- عوائق إنتاجية :

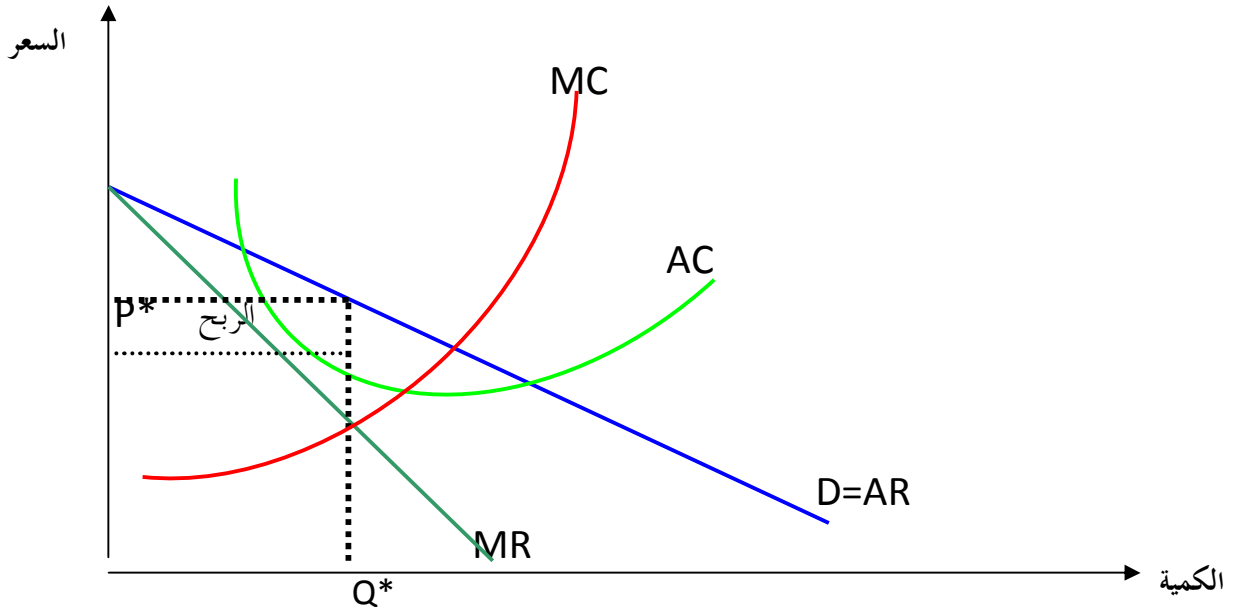
قد يكون الاحتكار بسبب الاتفاق الذي يمكن أن يكون بين المؤسسات الكبيرة أو بسبب ملكية طريقة الإنتاج أو ملكية عناصر الإنتاج، أو عوائق تقنية مثل التكنولوجيا المستخدمة في عملية الإنتاج.

### 1-2- توازن المحتكر في المدى القصير :

في حالة الاحتكار فإن المحتكر يواجه منحنى طلب السوق الخاص بسلعته، فالسعر في حالة الاحتكار يكون متناقصا مع زيادة حجم المبيعات، وبما أن الإيراد المتوسط دائما مساويا للسعر، وعلى ذلك يكون منحنى الطلب الذي يواجهه المحتكر هو نفسه منحنى متوسط الإيراد ويكون ميله سالب نظرا للعلاقة العكسية بين السعر والكمية.

أما الإيراد الحدي في حالة الاحتكار فلا بد أن يكون أقل من السعر، أي منحنى الإيراد الحدي لا بد أن يكون أقل من منحنى الطلب، ولهذا السبب يتخذ منحنى طلب المحتكر خط مستقيم منحدر إلى الأسفل ومن اليمين إلى اليسار، وهذا دليل على أن المحتكر يلجأ إلى تخفيض السعر لبيع كمية أكبر.

الشكل رقم (21) : توازن المحتكر في حالة تحقيق الأرباح في الأجل القصير



المصدر: عمر صخري، مرجع سابق، ص 102

نلاحظ من خلال الشكل رقم (21) أن منحنى الطلب الذي يواجهه المحتكر ينطبق بالتمام على منحنى متوسط الإيراد، كما نلاحظ أن منحنى الإيراد الحدي يقع أسفل منحنى الإيراد المتوسط. ويتحدد التوازن لدى المحتكر عند نقطة تقاطع منحنى الإيراد الحدي مع منحنى التكلفة الحدية أي:

$$MR = MC$$

بشرط أن يكون السعر أعلى من سعر الإغلاق ( سعر البيع اكبر من متوسط التكلفة المتغيرة). ومن هنا يمكن تحديد حجم الإنتاج الأمثل (  $q^*$  ) وذلك من خلال إسقاط نقطة التقاطع على محور الكميات أما بإسقاط نقطة التقاطع بين منحنى الإيراد الحدي والتكلفة الحدية على محور السعر نحصل على سعر التوازن ( $P^*$ )

$$\text{ربح المحتكر} = (\text{السعر} - \text{متوسط التكلفة}) \times \text{كمية التوازن}$$

### 1-3- الاحتكار التام في المدى الطويل:

في سوق المنافسة الكاملة، فإن المنشأة التي تنتج في المدى الطويل لا تقوم بتحقيق أرباح اقتصادية وذلك لأن من خصائص سوق المنافسة إمكانية دخول و خروج منشآت جديدة إلى سوق السلعة ، وبالتالي فإن وجود أرباح أو خسائر، سيدفع منشآت جديدة إلى الدخول إلى السوق أو الخروج منه ، وتستمر هذه العملية إلى أن تتلاشى الأرباح.

أما في سوق الاحتكار التام، فيستطيع المحتكر الاستمرار في المحافظة على الأرباح الاقتصادية في المدى الطويل، وذلك لوجود عوائق تمنع دخول منتجين جدد إلى سوق السلعة.

### 1-4- تمييز السعر عند المحتكر :

إذا كان المحتكر لا يقدر على تعظيم أرباحه من خلال رفع السعر، فبإمكانه اللجوء إلى سياسة تمييز السعر، أي يقوم ببيع سلعته إلى مشترين مختلفين بأسعار مختلفة، حيث يقوم المحتكر بفرض سعر منخفض في السوق التي تكون مرونة الطلب فيها كبيرة ، و السعر المرتفع في السوق التي تكون مرونة الطلب فيها صغيرة<sup>1</sup>، ولنجاح سياسة تمييز السعر هذه لابد من<sup>2</sup>:

- فصل الأسواق عن بعضها البعض، بحيث يصبح من غير الممكن بيع السلعة في السوق ذات السعر المنخفض في السوق ذات السعر المرتفع؛
- كما يجب أن تكون مرونة سعر الطلب في السوقين مختلفة.

<sup>1</sup> عمر صخري ، مرجع سابق ، ص 107.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 105

## 2- سوق احتكار القلة:

### 2-1- مفهوم سوق احتكار القلة :

يعتبر هذا السوق أقرب إلى سوق الاحتكار التام، ويتميز بالخصائص التالية:

- وجود عدد قليل من المنتجين بحيث كل واحد منهم يملك حصة كبيرة من السوق. ويمكن قياس حجم حصة المنتج في السوق بتقدير حجم المبيعات أو الإنتاج، أي أن السوق يسيطر عليه عدد قليل من المنتجين كل منهم يستطيع التأثير على السوق ؛
- وجود عوائق و موانع كثيرة ( موانع مالية ، تقنية ، تكنولوجية... الخ ) تجعل من الصعب جدا دخول منتجين جدد إلى السوق. وتعطي هذه الميزة "قوة احتكارية" للمنتجين في هذا السوق، إضافة إلى وجود "علاقات متبادلة" بين المنتجين في السوق ، كما يتوفر في هذا السوق حوافز للاتفاق بين المنتجين على البيع بسعر معين، أو تقسيم مناطق البيع بين المنتجين وهكذا؛
- تكون السلعة المنتجة سلعة متشابهة و لكنها غير متجانسة ، مثل صناعة الصلب ، السيارات ، المعدات الكهربائية الثقيلة ، إطارات السيارات ... الخ ، وترتبط هذا الميزة مع المنافسة غير السعرية ، و يترتب على ذلك وجود الدعاية و الإعلان كأداة للتنافس بين المنتجين؛
- على المنتج في احتكار القلة عليه أن يقوم بدراسة وتحليل آثار وردود أفعال المنتجين الآخرين، وبالتالي فإن اتخاذ أي قرار فيما يخص السعر لأحدهم سوف يؤثر لزاما على قرارات المنتجين الآخرين<sup>1</sup>.

ويمكن التمييز بين نوعين من احتكار القلة:

- 1- **الاحتكار المتجانس:** ويظهر هذا النوع من الاحتكار عندما يكون المنتجين ينتجون سلع ذات مواصفات متشابهة (متجانسة)، مما يجعل عملية تحديد السعر دقيقة ومبنية على التفاهم بين المحتكرين وذلك بسبب الخوف من دخول مرحلة المنافسة الشرسة.
- 2- **الاحتكار المختلف (غير متجانس):** ويظهر هذا النوع عندما يكون في السوق عدد قليل من المنتجين يعرضون سلع يمكن للمستهلك أن يلتبس فيها اختلافا حقيقيا مما يؤدي هذا إلى اختلاف الأسعار حسب جودة ونوعية كل سلعة.

### 2-2- سياسة التسعير في سوق احتكار القلة :

إن دراسة طريقة التسعير في سوق احتكار القلة تختلف عن دراسة طريقة التسعير في سوق المنافسة التامة و الاحتكار التام و المنافسة الاحتكارية و ذلك للسبب التالي : إن وجود عدد قليل من المنتجين يؤدي إلى ظهور ما يسمى "بالتبعية المتبادلة " ، و هذا يعني أن المنتج في سوق احتكار القلة يحاول دائما معرفة ردود فعل المنتجين الآخرين فيما يتعلق بإنتاجهم و أسعارهم و ذلك في ما إذا غير هو إنتاجه أو سعره .

<sup>1</sup> عمر صخري ، مرجع سابق، ص 114.

و عموما يمكن اختصار السياسات السعرية للمنتجين وفق نماذج التحليلات المختلفة في سوق احتكار القلة في ما يلي:

**2-1- المنافسة غير السعرية :** تعتمد على أساس تمييز المنتجات من خلال رفع مستوى الجودة و القيمة المدركة للمنتج لدى العملاء ، أو من خلال زيادة الحملات الترويجية المكثفة .

**2-2- المناورة السعرية :** تقوم المؤسسة بتقديم حسومات للعملاء و البيع المؤجل و تقديم التسهيلات المختلفة للزبائن ، مع عدم إعلان ذلك لتجنب ردة فعل باقي المنافسين .

**2-3- اتفاق المنافسين على تحديد الأسعار ( التكتلات ) :** يتفق المنافسون رسميا أو ضمنا على تحديد سعر مناسب و مربح لكل ، مع تحديد الكمية المعروضة بهدف الإبقاء على ثبات الأسعار أو رفعها ، و إقصاء المنافسين الهامشين خارج التكتل .

**2-4- القيادة السعرية :** تكون المؤسسة القائمة كبيرة الحجم و تتميز بوجود الإمكانيات الضخمة و انخفاض تكاليف الإنتاج ، و تقوم بدور القيادة السعرية بحيث تحدد أسعار بيع منتجاتها ، وتكون أسعارها مرجعا لباقي المؤسسات الأخرى التابعة .

**2-5- حرب الأسعار :** تأتي هذه الحرب كردة فعل من المؤسسة و ليست ناتجة عن تخطيط مسبق و تبدأ بتخفيض الأسعار إلى أدنى حد ممكن و قد تصل إلى حدود التكلفة أو اقل أحيانا ، و هذا لإزاحة صغار المنافسين ، بحيث لا يصمد في هذه الحرب إلا المنافسين الكبار .

## خلاصة الفصل

إن نجاح أي مؤسسة اقتصادية اليوم في تحقيق أهدافها العامة و التسويقية و فرض وجودها و بقائها في الأسواق المستهدفة التي تسودها حالة من المنافسة الشديدة بين مختلف المؤسسات و المنتجات و التي تخضع للعديد من المتغيرات و المؤثرات الداخلية و الخارجية ، يتطلب تصميم و بناء سياسة تسعير فعالة و ناجحة ، و لضمان تحقيق ذلك يجب مراعاة الجوانب التالية :

1- عند وضع أي سياسة تسعير يجب دراسة الأسواق المستهدفة و تحديد نوعها و التعرف على حجم المنافسة فيها، و بالتالي يمكن للمؤسسة انتهاز سياسة تسعير تتلاءم مع قدراتها و إمكانياتها و تتكيف مع طبيعة المنافسة أو الاحتكار فيها.

2- عند تسعير منتجات المؤسسة يجب الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المنتجات : هل هي سلع استهلاكية أو سلع صناعية أو خدمات، و بالتالي على المؤسسة مراعاة خصوصيات هذه المنتجات من حيث طبيعتها و حجم الطلب و المنافسة عليها و كيفية توزيعها و تسويقها.

3- على المؤسسة مراعاة الجوانب المتعلقة بدورة حياة منتجاتها و بالتالي وضع سياسة تسعير تتلاءم مع طبيعة و خصوصيات المرحلة التي يمر بها المنتج انطلاقا من مرحلة التقديم مروراً بمرحلة النمو و النضج وصولاً إلى مرحلة الانحدار .

4- اختيار إستراتيجية تسعير تتلاءم مع مزيج المنتجات التي تقدمها المؤسسة سواء تعلق الأمر بتسعير خطوط المنتجات المتعددة أو المنتجات الاختيارية أو الثانوية أو المقيدة أو تسعير حزمة المنتج.

5- تطبيق سياسات تعديل الأسعار بما يخدم مصالح المؤسسة و يحقق أهدافها من خلال تقديم الخصومات المتنوعة و تقديم أسعار تتلاءم مع مختلف الفئات السوقية و ضبط أسعارها على أساس المؤثرات النفسية للزبائن و المستهلكين مع تقديم أسعار ترويجية على فترات زمنية في المناسبات المختلفة حسب المناطق الجغرافية .

6- في حالة التصدير للخارج يجب اعتماد سياسة تسعير مدروسة تأخذ بعين الاعتبار حالة المنافسة الشديدة في الأسواق الخارجية و المتغيرات الدولية المتعلقة بالطلب و قوانين التجارة الخارجية و مخاطر تذبذب أسعار الصرف العالمية.

# الفصل الرابع

## دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية

من خلال الدراسة النظرية السابقة يتبين بان المحاسبة التحليلية هي نظام للمعلومات يفيد في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالتسيير و يساهم في تحديد السياسات المناسبة للمؤسسة خصوصا ما يتعلق منها بسياسة التسعير و التي تعتبر مفتاح التسويق الناجح لمنتجات المؤسسة نظرا لأهمية السعر في المنافسة الحديثة. و نظرا لأهمية المحاسبة التحليلية فقد جعلت منها بعض الدول نظاما إجباريا مثل الولايات المتحدة الأمريكية و نظاما ينصح به في دول أخرى مثل الدول الأوروبية ، و بالرغم من عدم توحيد هذا النظام في كل الدول، فإن ذلك يرجع بالأساس إلى الاعتبارات الخاصة بكل مؤسسة اقتصادية ، مثل الإمكانيات الاقتصادية و ظروف السوق المحيطة بها ، بالإضافة إلى الأهداف الإستراتيجية التي تسعى لتحقيقها. ومهما كان نظام المحاسبة التحليلية إجباري أو اختياري، فإنه لا تكاد تخلو مؤسسة أوروبية ولا أمريكية منه، ليس فقط للاستجابة لمتطلبات قانونية أو تنظيمية و إنما إدراكا منها لأهمية التكاليف و دورها في اكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة تمكنها من تحديد أسعار البيع المناسبة و التي تعزز من مكانتها في السوق وذلك بتحديد مقدار التكاليف التي تتفقه المؤسسة عبر جميع مستويات نشاطها و معرفة المنتجات أو الخدمات التي تعود بالربحية، من تلك التي تزيد من الأعباء التي تتحملها المؤسسة دون تحقيق نتيجة إيجابية تذكر ، بالإضافة إلى تمييز المنتجات التي لا تحقق ربحية و لكنها تساهم في تنشيط الطلب على باقي المنتجات الأخرى للمؤسسة .

كما يتضح من خلال دراسة مختلف الطرق التقنية للمحاسبة التحليلية سواء التقليدية منها أو الحديثة بأنها نظام قابل للتطور و التحديث ، كما أنها نظام مرن يمكن تطويعه استجابة للتغيرات و الظروف المحيطة بالمؤسسة و الأسواق المستهدفة لها ، و يظهر هذا جليا في ظهور "نظام التكاليف حسب الأنشطة" (ABC) والذي أدى إلى توفير معلومات دقيقة حول كيفية استخدام الموارد و تخصيصها لمختلف الأنشطة مما يؤدي إلى تحديد التكاليف بشكل دقيق و التحكم بشكل أكثر فعالية في مراقبة التكاليف و ضبطها ، إلى جانب نظام التكاليف حسب الأنشطة ، ظهرت طريقة " التكلفة المستهدفة" و التي لا تخشى تقلبات السوق حيث أنها تأخذ معطيات السوق و الأسعار السائدة كأساس لتحديد التكلفة، خلافا لما تعتمد عليه الطرق الأخرى لحساب التكاليف .

سنحاول في هذا الفصل التطبيقي التعرف على المراحل التاريخية التي مرت بها المحاسبة التحليلية وكيفية تطبيقها لتحديد الأسعار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية منذ الاستقلال إلى وقتنا الحالي، ثم نستعرض استثمار الأسئلة التي أعدناها والتي حاولنا من خلالها الإطلاع على مكانة و دور المحاسبة التحليلية في كيفية تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة عينة تشمل العديد من المؤسسات الاقتصادية العمومية و الخاصة لمعرفة ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية تبني سياستها التسعيرية على أسس علمية موضوعية ، أم أن الأمر يتم بطريقة عشوائية غير مدروسة ، وفي الأخير سنحاول التعليق على نتائج الاستبيانات المحصل عليها من طرف المؤسسات موضوع الدراسة.



## المبحث الأول : لمحة تاريخية عن المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

مر النظام المحاسبي الوطني بعدة مراحل تاريخية كما شهد عدة تحولات منذ الاستقلال و اعتماد المخطط المحاسبي العام (PCG) مروراً بإقرار المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سنة 1975 ، إلى غاية صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) المطبق حالياً ، حيث كان النظام المحاسبي في كل مرحلة من هذه المراحل يجسد الفكر السياسي و الاقتصادي السائد و يتطور بتطوره.

### المطلب الأول : واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

كانت المحاسبة التحليلية في كل المراحل التي مرت بها جزء من النظام المحاسبي السائد رغم أنها كانت دائماً تحتل مكانة ثانوية لم ترتق إلى مستوى أهميتها و دورها في مراقبة التسيير.

#### 1- موقع المحاسبة التحليلية في النظام المحاسبي الوطني منذ الاستقلال إلى غاية 1999:

منذ الاستقلال إلى غاية عام 1975 كان المخطط المحاسبي المتبع من طرف الشركات الوطنية هو المخطط المحاسبي العام (الفرنسي) لسنة 1957 ، ونظراً لعدم تطابقه مع النظام الاشتراكي و تعارضه مع الأفكار التي يحملها، فقد اضطرت الجزائر إلى تصور مخطط متكيف مع نظامها الاقتصادي، إلا أن التفكير في تغيير هذا المخطط بدأ منذ عام 1964 ، أين أدخلت أولى التعديلات على المخطط المحاسبي العام والذي يخص الاستثمارات و الاهتلاكات على وجه الخصوص.

وبموجب الأمر رقم 35/75 المؤرخ في 29 أبريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، أخذت المؤسسات و الشركات الوطنية و الخاصة في التمرن حول استعماله، معتمدين في ذلك على القانون المؤرخ بـ 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ، و قد بدأ العمل الفعلي بهذا المخطط ابتداء من 1 جانفي 1976.

لكن ما يميز هذا المخطط عن سابقه، أنه لا يحتوي على جانب خاص بالمحاسبة التحليلية كما هو الحال في المخطط المحاسبي العام ، و قد شكلت هذه النقطة إحدى الجوانب و النقائص السلبية للمخطط المحاسبي الوطني ، و ذلك راجع بالأساس إلى طابع النظام الاقتصادي والسياسة المتبعة من طرف البلاد التي لم تحت الشركات الوطنية على تحقيق الأرباح، لأن ذلك منافياً للمبادئ التي يقوم عليها النظام الاشتراكي.

ولقد همشت المحاسبة التحليلية إلى درجة أنها لم تصبح من اهتمامات الشركات الوطنية في تلك المرحلة ، بما أن الأسعار في معظمها (إن لم نقل كلها) كانت من شأن الدولة و لم يعطى للشركات أي حظ للمساهمة في تحديدها، ومن النقاط السلبية التي تضمنها هذا المخطط ما يلي:

- رغم أن المخطط المحاسبي الوطني مستلهم من المخططات المحاسبية ذات الطابع الاقتصادي الرأسمالي، إلا أنه اكتفى بإصلاح المحاسبية التجارية و هو ما يعرف اليوم بالمحاسبة المالية أو العامة وبالتالي فهو لا يسمح بالاستجابة لاحتياجات المؤسسة و التخطيط فيما يتعلق بتحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة النهائي و بالتالي لا يساعد في عملية تحديد أسعار السلع والخدمات المباعة ؛

- ما دامت الشركات الوطنية تحتكر عملية إنتاج و تسويق بعض المنتجات، فبإمكانها رفع نتائجها وذلك بفرض زيادة مباشرة في مستوى الأسعار، فالمؤسسة الاشتراكية مرغمة بجعل المصلحة العامة فوق كل اعتبار، حتى إذا كان ذلك على حساب نتيجتها الخاصة، فالزيادة في الأسعار بدلا من التحكم في التكاليف لا يخدم المصلحة العامة ولا يحقق نتيجة ايجابية للمؤسسة ، لأن ذلك يؤدي حتما إلى تدهور القدرة الشرائية للمستهلك، بالإضافة إلى التسبب في التضخم من خلال ارتفاع المستوى العام للأسعار، مما يضر بالاقتصاد الوطني ككل؛
- لقد احتلت المحاسبة التحليلية مكانة ثانوية في النظام المحاسبي للشركات الوطنية، وذلك بسبب تحديد أسعار البيع على مستوى التخطيط المركزي ، الوحيد المخول له تحديد سياسة مترابطة للأسعار دون إشراك المؤسسة في ذلك ؛ ونتيجة لذلك لم تهتم الشركات الوطنية بالمحاسبة التحليلية و كان عدد الشركات التي تتمتع بهذه المحاسبة لا يتجاوز 5%<sup>1</sup>.

ما تجدر الإشارة إليه هو أن تصور و تصميم المخطط المحاسبي الوطني لم يتم بإسهام الشركات الوطنية باعتبارها المعني الأول إلا هامشيا وإنما قام بتصميمه مجموعة من الخبراء المحاسبي فقط ، و إذا كان المخطط المحاسبي الوطني قد ذكر في المادة 6 من القانون المؤرخ بـ 23 /06/ 1975 ، الذي يعتبر ملحق للأمر 35/75 ، بأن المؤسسات حرة في اختيار التنظيم المحاسبي الذي يليق بهيكلها ولاحتياجاتها الخاصة بصفة تسمح لها بـ :

✓ حساب التكاليف و أسعار التكلفة ؛

✓ إعداد و مراقبة الموازنات.

فإن نظام المحاسبة التحليلية لم يجد متسعا له في هذا القرار، إلا هذه المادة، مما يبيّن عدم الاهتمام المطلق بهذه النقطة، خلافا لما هو عليه الأمر في المخطط المحاسبي العام مثلا.

ولعل ما يلفت الانتباه هو وجود نوع من التناقض بين الهيآت المعنية بإعداد النظام المحاسبي من جهة والحالة المالية للمؤسسة من جهة أخرى ، فإذا كان المجلس الأعلى للمحاسبة السابق هو الهيئة المكلفة بإعداد المخطط المحاسبي الوطني باعتباره يضم مختصين وخبراء في المهنة، فهو لم يرى ضرورة لإدماج المحاسبة التحليلية في المخطط، لأن ذلك قد يتناقض مع مبادئ الاشتراكية، أما مديرية التفتيش المالي التابعة لوزارة المالية فقد كانت في نفس الوقت تهتم بما يحدث في الشركات الوطنية و بصفة خاصة ما يتعلق بتوزيع الأرباح ، ففي التقرير الذي أعدته هذه المديرية تحت رقم 699، ذكّرت بأن "أغلبية الشركات الوطنية لا تتمتع بمحاسبة تحليلية وأنها تقيم أسعارها للتكلفة حسب الطرق خارج المحاسبة وتحدد أسعارها للبيع بتطبيق هامش ربح يتغير من سنة إلى أخرى"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> و <sup>2</sup> درحمون هلال ، مرجع سابق، ص 290.

واستمرت هذه الوضعية إلى أن دخلت الجزائر في أزمتها منها ما هو ذو طابع مالي كأزمة 1986 والنتائج عن انهيار أسعار البترول في الأسواق الدولية و منها ما هو ذو طابع أمني والتي استمرت لأكثر من عقد، مما أثر على الجانب الاقتصادي بصفة خاصة ولم يعد الاهتمام بالمؤسسات ولا بوضعيتها من الأولويات، إلا تلك المتواجدة في المناطق المؤمنة أو تلك التابعة للقطاع الاستراتيجي و هي مؤسسات تابعة في معظمها للقطاع العمومي، لكن حتى هذه المؤسسات ورغم ما تتمتع به من موارد بشرية و مالية، إلا أنها لم تكن مهياة للقواعد الجديدة التي يفرضها اقتصاد السوق ، فلا تزال أسعارها غير محدّدة بدقّة و ليس لها دراية بهيكلة تكاليفها و بمعنى آخر، فهي لا تمتلك نظام محاسبة تحليلية يسمح لها بمراجعة المعطيات الجديدة و يمكنها من تحديد سياسة تسعير تعتمد أساسا على المنافسة.

إذا كان إهمال جانب المحاسبة التحليلية في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 راجع أساسا إلى مبادئ النظام الاشتراكي الذي لا يؤمن بالربح، فإن الوضع مختلف تماما في نظام مبني على قانون العرض و الطلب ، ولقد أجريت تغييرات على معظم القوانين التي تحكم الاقتصاد الوطني، إلا تلك المتعلقة بالجانب المحاسبي الذي أهمل تماما ، ولعل ما أدى بالكثير من المؤسسات الوطنية إلى الإفلاس أو التصفية، هو عدم تمكنها من مواجهة المنافسة، نتيجة ارتفاع تكاليف الإنتاج التي منعتها من مواجهة أسعار المواد المستوردة ونتيجة اهتمام المستهلك بالنوعية رغم ارتفاع أسعار المواد الأجنبية ، فالمؤسسات الوطنية لم تكن قادرة على مواجهة بسبب غياب إستراتيجية للتحكم في التكاليف.

و عموما في هذه المرحلة فإن المؤسسات الوطنية، في معظمها، لم تضع محاسبة تحليلية لتحديد تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة، ولقد لوحظ في غالب الأحيان انحرافات كبيرة بين الأرقام المستخرجة من المحاسبة العامة والمتعلقة بالمخزونات النهائية ، ويعتبر غياب طريقة لتحديد التكاليف من أهم النقائص التي أدت إلى هذه الوضعية<sup>1</sup>.

## 2- واقع المحاسبة التحليلية منذ 1999 إلى وقتنا الحاضر :

إن أول تغيير طرأ على الجانب المحاسبي في الجزائر سجل سنة 1999 ، بموجب القرار المؤرخ في 29 جمادى الثانية 1420 الموافق لـ 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمع<sup>2</sup>، هذا التعديل يخص فقط حسابات المجمعات نظرا للنقائص التي يحتويها مخطط 1975 في هذا الشأن .

و بالرغم من ظهور النظام المحاسبي المالي الجديد ( SCF ) المستمد من معايير المحاسبة الدولية بموجب القرار رقم 07/ 11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007<sup>3</sup>، و الذي شرع في تطبيقه رسميا في سنة 2010 ، إلا أن الغريب في الأمر أنه ورغم الإصلاحات العميقة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي الجديد في

<sup>1</sup> درحمون هلال ،مرجع سابق، ص 291.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية ، العدد 91 ، بتاريخ 22 ديسمبر 1999.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية،العدد 74 ، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، ص3.

المجال المحاسبي ، إلا انه لم يتطرق بشكل واضح إلى مجال المحاسبة التحليلية نظرا لأن المعايير الدولية لا تحتوي على هذا الجانب.

و رغم ذلك فالمتفحص لتفاصيل النظام المحاسبي المالي الجديد يجد بعض الإشارات لضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية يساعد على القيام بالعمل المحاسبي و إعداد التقارير المالية وفق قواعد النظام المحاسبي المالي:

- ففي النقطة 123. 2 الخاصة بالمخزونات وطريقة تقييمها، نجد أن النظام المحاسبي المالي يتطرق إلى كيفية تحديد تكلفة المخزونات بالتكاليف الحقيقية أو على أساس التكاليف المعيارية الواجب تصحيحها على أساس التكاليف الحقيقية<sup>1</sup>، فكيف يمكن التوصل إلى التكاليف الحقيقية أو المعيارية بشكل أقرب مما يكون إلى الواقع، إذا كانت المؤسسة لا تتمتع بنظام محاسبة تحليلية، خاصة إذا كانت تقدم عدد كبير من الخدمات أو تنتج تشكيلة متنوعة من المنتجات ؟
- كما نجد في نفس النقطة: بأن تكلفة المخزونات تشمل جميع التكاليف المقتضاة : تكاليف الشراء (المشتريات ، المواد القابلة للاستهلاك ، المصاريف المرتبطة بالمشتريات ...) بالإضافة إلى تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين و الأعباء الأخرى المتغيرة و الثابتة)<sup>2</sup> ، والسؤال كذلك هنا هو كيف يمكن للمؤسسة التمييز بين الأعباء المتغيرة و الثابتة ؟ و كيف يمكن لها تحديد تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة إذا لم تكن المؤسسة تعتمد على وجود نظام للمحاسبة التحليلية ، باستثناء المؤسسات التي تنتج منتج واحد أو تقدم خدمة واحدة، الشيء الذي يمكن اعتباره نادرا في معظم الحالات إلا في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة .
- كما نجد كذلك في الكشوف المالية المقدمة في نهاية السنة و لأول مرة نموذج لكيفية إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة<sup>3</sup> من خلال إعادة توزيع الأعباء حسب وظائف المؤسسة إلى أعباء إدارية و تجارية ، بالإضافة إلى وجود عنصر يتعلق بكلفة المبيعات ، ورغم هذه النقطة الايجابية المسجلة في النظام المحاسبي المالي الجديد SCF من حيث الاهتمام بجانب المحاسبة التحليلية إلا أنه لم يوضح ماهية هذه الأعباء فضلا عن بيان كيفية حسابها .

**المطلب الثاني : أسباب عدم استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و المخاطر المنجرة عن ذلك :**

تعاني المؤسسات الجزائرية من نقص في أدوات التسيير المستعملة و الذي انعكس سلبا على أنظمة التسيير المعتمدة و من أهمها عدم استعمال بعض الأنظمة المحاسبية التي تعتبر أدوات لا يمكن الاستغناء عنها ، كما أن فعالية استخدام الأدوات الأخرى متوقف عليها لان أنظمة التسيير تعمل بشكل متكامل داخل المؤسسة ، و لعل أهم هذه الأنظمة هو نظام المحاسبة التحليلية الذي له دور فعال في ترشيد قرارات

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، لجريدة الرسمية، العدد 74 ، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، ص 13.

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص 13.

<sup>3</sup> نفس المرجع ، ص 31.

المؤسسة و توجيه سياساتها خصوصا ما يتعلق منها بجانب التسعير ، كما أن غيابه داخل المؤسسات له آثار سلبية على المؤسسات في حد ذاتها و على الاقتصاد الوطني ككل.

### 1- أسباب عدم استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية:

هناك عدة أسباب جعلت المؤسسات الجزائرية غير قادرة أو غير راغبة في تبني نظام محاسبة تحليلية يساعدها في تحديد مختلف التكاليف و يساهم في وضع سياسة تسعير مناسبة لها ، و من بين الأسباب المستخلصة من خلال الآراء المختلفة داخل العديد من المؤسسات ما يلي<sup>1</sup>:

#### 1-1- التحول من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق و صعوبات التأقلم :

إن المؤسسات الجزائرية نشأت في بيئة الاقتصاد الموجه ( الاشتراكي ) ، هذا النظام الذي يقوم أساسا على مبدأ التخطيط و الرقابة المركزية ، فالإدارة في المؤسسات الاقتصادية و إلى غاية الثمانينات و بداية التسعينات كانت ما تزال خاضعة للسلطة المركزية و بالتالي ليس لها حرية الابتكار و استعمال أساليب جديدة ، و خاصة أساليب و طرق التسيير الحديثة و منها المحاسبة التحليلية ، و مع التحول إلى اقتصاد السوق عاشت المؤسسة الجزائرية مرحلة انتقالية و التي لم تأت بالكثير في جانب التسيير من الناحية العملية ، ولكن يلاحظ الآن بعض المحاولات المحتشمة من طرف بعض المؤسسات في تطبيقها لنظام المحاسبة التحليلية.

#### 1-2- عدم وجود الإطار الخبير لدى المؤسسة:

إن المحاسبة التحليلية تحتاج عملية بنائها و تطبيقها إلى خبير في تحديد مراكز التكلفة و أنواع التكاليف و القيام بدراسة أجزاء العمل و ترميز مراكز و أنواع و العاملين ترميزا محاسبيا ، بالإضافة إلى تصنيف المواد و الآلات و الآليات ، وربما إعادة بناء هيكلية المحاسبة العامة لخدمة المحاسبة التحليلية ... ، والمؤسسات الجزائرية ككل تفتقر افتقارا شديدا للإطارات و الخبراء القادرين على بناء و تسيير نظام المحاسبة التحليلية.

#### 1-3- قصور في الهيكلية المطبقة في المحاسبة العامة:

إن نشوء المحاسبة العامة خلال العمل اليدوي ثم باستعمال الحاسوب غير المرشد عبر السنين أدى لنشوء حلول محاسبية غير مترابطة و غير كاملة لا تصلح لاستخدامات المحاسبة التحليلية ، حيث تأخذ المحاسبة التحليلية تقريبا كل معلوماتها من المحاسبة العامة إذا أحسن تنظيمها ، لأن كثيرا من أنواع التكاليف في المحاسبة العامة تدمج مع بعضها و لا يلاحظ قيديا مكان نشوئها و أحيانا لا تسجل بشكل دقيق مسببها ، وبهذا لا يمكن غالبا الاعتماد على المحاسبة العامة لتحقيق أغراض المحاسبة التحليلية ، فتقف الإدارة الراغبة في تطبيق محاسبة تحليلية حديثة حائرة أمام أمرين ، إما اتخاذ قرار جريء بإعادة هيكلة المؤسسة لمراعاة متطلبات محاسبة تحليلية حديثة و هذا مكلف و طويل الأمد ، و إما البقاء على وضع تنظيمي و محاسبي غير

<sup>1</sup> حاج قويدر قورين ، دور محاسبة التكاليف في الرقابة على تسيير المؤسسات الاقتصادية ، انظر موقع : [WWW.KSAU.INFO](http://WWW.KSAU.INFO) اطلع عليه بتاريخ 2012/02/14. (12:20)

راشد تتوارثه إدارات المؤسسة عبر الزمن ، و المؤسسات الجزائرية ككل سواء العمومية منها أو الخاصة قبلت بالحل الثاني.

#### **1-4- جهل في معرفة مهام المحاسبة التحليلية لدى الإدارة العليا للمؤسسة :**

كثير من قادة و أرباب العمل لا يعرفون شيئا عن بنية و وظائف و أهداف المحاسبة التحليلية و يظنون أن المحاسبة العامة تقدم كل المعلومات التي يحتاجونها أثناء صنع و اتخاذ القرارات و تحديد السياسات الخاصة بالمؤسسة خصوصا ما يتعلق بتحديد أسعار منتجات المؤسسة ، حيث كثيرا ما يقدر السعر بطرق غير علمية و بعيدة كل البعد عن المبادئ المحاسبية ، فأحيانا تحتاج مؤسساتنا لتحديد سعر منتجاتها إلى جهات خارجية خبيرة ، فتحاول هذه الأخيرة دراسة التكاليف من واقع المؤسسة الغامض و تخرج هذه الجهات أيضا بسعر غير مبني على وقائع و بيانات دقيقة أي بسعر تخميني قد يكون عاليا فيؤدي إلى فقدان الحصة السوقية للمؤسسة في السوق بسبب انخفاض الطلب على منتجاتها و قد يكون متدنيا بحيث يفقد المؤسسة فرصة زيادة حجم أرباحها.

و السبب في هذا الجهل المحاسبي لدى معظم مديري المؤسسات الجزائرية يعود لخطا يرتكبه معظم قادة هذه المؤسسات ألا و هو النفور من التدريب و التكوين المستمر في مجال الإدارة و المحاسبة و المعلوماتية.

#### **1-5- الخوف من ظهور الحقيقة الخفية للمؤسسة :**

كثير من قادة العمل خصوصا في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي يهابون تطبيق نظام محاسبة تحليلية خشية ظهور الواقع الإنتاجي و الإداري غير المرضي للعيان ، خاصة كشف البطالة المقنعة المنتشرة بشكل كبير في المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام ، و أيضا الخوف من تحديد كميات الهدر في موارد المؤسسة و تحديد مكان و زمان وقوعها و مساءلة قادة العمل عن ذلك.

#### **1-6- صعوبات في تطبيق المحاسبة التحليلية : إن تطبيق المحاسبة التحليلية ليس بالأمر السهل و يحتاج**

لأموال كثيرة و لسنوات عديدة ، و ربما لأكثر من عقد من الزمن ، حتى يستقر و يؤتي أكله و هذا ما لا يصبر عليه معظم المديرين في المؤسسات الجزائرية رغم ما يقدمه استخدام أنظمة حاسوبية متقدمة في هذا المجال من تسهيلات.

#### **1-7- عدم وجود أي ارتباط بين الميدان العلمي و الميدان التطبيقي:**

أي بين مراكز البحث في الجامعات و بين المؤسسات، ففي الوقت الذي تتطور فيه المؤسسات الأوروبية والأمريكية و حتى الآسيوية على أساس نتائج البحث العلمي المستخرج من الجامعات من خلال العقود والشاركة بين الجانبين ، نجد المؤسسات الوطنية (العمومية منها و الخاصة) تعمل بشكل عشوائي و بدون أية إستراتيجية تذكر، مما يقلل من حظوظها في البقاء، خاصة و أن الجزائر ماضية في تطبيق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي واستعدادها للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث ستسقط كل القيود على التجارة وحماية المنتج الوطني و يكون البقاء للأقوى، سواء من ناحية السعر أو من ناحية النوعية.

## 2- مخاطر عدم استخدام المحاسبة التحليلية في عملية التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

لنؤكد أهمية المحاسبة التحليلية و دورها الأساسي في مراقبة التسيير خصوصا ما يتعلق بتحديد أسعار المنتجات ، سوف نعرض في ما يلي الأخطار الاقتصادية و الإدارية التي تتجر عن عدم استخدامها و تأثيرها السلبي على المؤسسة الاقتصادية .

### 2-1- أخطار اقتصادية :

إن عدم كشف سوء استخدام عوامل الإنتاج في وقت مبكر و إزالة أسبابه قد يؤدي على المدى المتوسط وأحيانا المدى البعيد إلى خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيما .

في أحسن الأحوال إن سوء استخدام و تسيير عوامل الإنتاج في مؤسسة يؤدي قبل كل شيء لتبديد أموال المؤسسة نفسها حتى و إن غطى حاليا سعر السوق هذا السعر غير المرشد، و مع تزايد المنافسة السوقية على عرض نفس السلعة بأسعار متدنية تبدأ المؤسسة بالبحث عن إمكانية تخفيض سعرها فإذا لم تكتشف بان سعرها المرتفع نسبيا يعود لسوء استخدام في عواما الإنتاج لديها و تعمل على إزالته فإنها غالبا ما تخفض ربحها لعرض سعر سوقي مناسب للحفاظ على حصتها السوقية من المبيعات ، و لكنها إذا لم تكتشف سوء التسيير و الاستخدام في مواردها و تزيله سريعا فإن المنافسة السوقية سوف تدحرها من السوق إن عاجلا أو آجلا خاصة في ظل المعطيات و المتغيرات السوقية على المستوى الوطني و الدولي و التي تعتمد على أساس المنافسة القائمة على السعر و الجودة، لان بقاءها في السوق لن يدوم طويلا حتى و لو لجأت هذه المؤسسة إلى عرض أسعار تغطي تكاليفها المتغيرة فقط.

إن خروج مؤسسة من السوق له آثار اقتصادية و اجتماعية قد تمتد بعده ليشمل مؤسسات أخرى مرتبطة تجاريا و ربما تنظيما مع المؤسسة المفلسة و ذلك حسب الحجم الاقتصادي للمؤسسة المفلسة ، فمن الناحية الاقتصادية تخسر كثير من العائلات دخلها و ينخفض الدخل القومي بمقدار هذه المداخيل ، و قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملا آخر بسبب امتلاء سوق العمل من نفس المهنة للعامل المسرح و ربما بسبب تقدمه في السن لا يستطيع إعادة تأهيل نفسه في مهنة أخرى.

من ناحية أخرى يؤثر خروج مؤسسة من السوق على موردي هذه المؤسسة ، حيث غالبا ما يخسرون جزء من ديونهم المستحقة على المؤسسة المفلسة و تتخفف على المدى القريب حصة مبيعاتهم السوقية مما يؤدي إلى ركود مبيعاتهم ، و إذا طال أمد هذا الركود تبدأ هذه المؤسسات بالتأقلم على وضعها الاقتصادي الأصغر حجما بتسريح بعض العاملين فيها و هذا ما يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل القومي و تفاقم مشكلة البطالة.

### 2-2- أخطار إدارية :

إن عدم وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة يعني عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة على الأقل ، فتوصيف العمل يساعد على تقويم العاملين تقويما موضوعيا و يمنع أو يحد من تعسف تقويم الرؤساء لهم من خلال تقويمهم الشخصي ، كما يكون التوصيف الموضوعي حجة للرئيس على

المروؤوس و يحد من المشاحنات العقيمة بين الرئيس و المروؤوس و يرسخ الأمن المؤسساتي ، و ليس عن عبث جاءت مقولة احد علماء إدارة الأعمال " لا تقييم عمل بدون وصف وظيفة".

إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة تحصى فيها يوميا استخدامات عوامل الإنتاج لكل مركز تكلفة و لكل منتج على انفراد يعني عدم إمكانية تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة) و بالتالي عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن أو مع بعضها البعض ضمن المؤسسة نفسها أو مع إنتاجية مراكز تكلفة في مؤسسات أخرى.

كما تساعد المحاسبة التحليلية ليس فقط في اتخاذ القرارات السعرية و رسم السياسات المناسبة لذلك و إنما أيضا في اتخاذ قرارات إدارية هامة و هي تشجيع العاملين الأكثر إنتاجية عن طريق المكافآت المادية وانتقائهم لمراكز قيادية أعلى و تحذير و ربما فصل العاملين قليلي الإنتاجية إذا ما ثبت أن قلة إنتاجهم ناجمة عن تقاعسهم في العمل أو كون نسبة الهدر لديهم في مجال استخدام عوامل الإنتاج أعلى من الحدود المسموح بها<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني : عرض و تحليل الاستبيان

سنتناول في هذا المبحث الدراسة الميدانية لموضوع البحث و المتمثلة في إجراء استبيان يشمل مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (عمومية و خاصة ) في عدة قطاعات اقتصادية مختلفة ( تجارية ، إنتاجية ، خدمية ) ، حيث نقف من خلاله على مكانة و دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية و كذا اختبار فرضيات البحث و عرض النتائج المتوصل إليها من خلال الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث ، كما يتم تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات في آخر الدراسة .

### المطلب الأول : تحديد منهج الدراسة و أدوات البحث المستعملة

#### 1- تحديد منهج الدراسة:

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة فالمنهج إذن يسهل البحث و يسمح بالكشف عن الحقائق العلمية و تحديد الأسباب و النتائج المترتبة عنها ، و باعتبار بحثنا يدور حول دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية ، لذلك سنعتمد على المنهج التحليلي في معالجة و تفسير البيانات و المعلومات المتحصل عليها من خلال استمارة الاستبيان ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

#### 2- أدوات البحث المستعملة :

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع ، يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات ، ونظرا لارتباط بحثنا بدراسة تحليلية و جمع آراء أفراد العينة المدروسة ، فقد اعتمدنا على أدوات معينة لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة، و المتمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية و الاستبيان ، وهذا لاختبار جملة الفرضيات المرتبطة بالموضوع.



## 2-1- المقابلة الشخصية:

لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أصحاب و مديري بعض المؤسسات الاقتصادية إلى جانب مسؤولي المصلحة التجارية أو مصلحة التسويق في بعض المؤسسات الأخرى ، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة و كذا من أجل طرح المحاور الأساسية لاستمارة الاستبيان بغرض شرح الأسئلة و تفسيرها و إزالة الغموض إن وجد ، و هذا بغية الحصول على إجابات دقيقة و موضوعية ، و بالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من تحديد الدور الذي تقوم به المحاسبة التحليلية كأحد أدوات مراقبة التسيير في تصميم و تحديد سياسة التسعير المنتهجة من طرف المؤسسة الاقتصادية في ظل الضغوط التنافسية و تقلبات الطلب و الأسعار في الأسواق و الظروف الاقتصادية السائدة .

## 2-2- استمارة الاستبيان :

تمثل الاستمارة أهم أدوات البحث التي اعتمدت عليها دراستنا لجمع المعلومات و البيانات من الميدان والمتمثلة في آراء و إجابات أصحاب و مديري و مسؤولي المؤسسات الاقتصادية ، و قد قمنا في البداية بإعداد استمارتي استبيان ، الأولى تتعلق بالمتغير المستقل في موضوع بحثنا و هو المحاسبة التحليلية و هذا بهدف التأكد من وجود نظام للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة و التعرف على أهميتها و دورها في التسيير داخل المؤسسة ، أما الاستمارة الثانية فتتعلق بالمتغير التابع و المتمثل في كيفية تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية و هذا بغية معرفة آراء مسؤولي المؤسسات الاقتصادية حول ضرورة وجود سياسة تسعير خاصة بالمؤسسة و التعرف على أهم العوامل المحددة لهذه السياسة و في مقدمتها المحاسبة التحليلية ، و حتى تكون الاستمارة منظمة من الناحية العلمية من حيث البساطة و الشكل و المضمون اعتمدنا في بنائها و صياغة الأسئلة المتعلقة بها و تصميمها على ثلاث مراحل:

### أ - مرحلة التصميم الأولي :

خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد استمارتين ، اعتمادا على محتوى و إشكالية بحثنا و انطلاقا من عدة مراجع ( كتب ، مذكرات ، أطروحات ، أبحاث سابقة لها علاقة بموضوع الدراسة ، مواقع انترنت ) ، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان ، و لقد راعينا عند إعداد الأسئلة عدة اعتبارات أهمها :

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة و واضحة لتفادي سوء الفهم ؛
- صياغة الأسئلة باللغة العربية ؛
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها و تسلسلها ؛
- احتواء الاستمارتين على أسئلة مغلقة ( نعم أو لا ) ، و أسئلة شبه مغلقة ( عدة اختيارات ) ، و أسئلة مفتوحة ( آراء مختلفة ) .

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة ، قمنا بتقديمها للأساتذة المختصين في هذا الجانب من أجل الاطلاع عليها و تقديم توصيات و ملاحظات للتأكد من صحة صياغة الأسئلة و تغطيتها لجميع جوانب البحث ، و كذا

لتقادي الأخطاء المنهجية و التقنية التي قد نفع فيها و التي قد تحول دون الحصول على المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف البحث.

#### ب - مرحلة تعديل الاستمارة :

في هذه المرحلة قمنا بإعادة تصميم الاستمارة بناء على الملاحظات و التوصيات التي أفادنا بها الأساتذة المختصون ، حيث قمنا باتخاذ بعض الإجراءات و التعديلات نوجزها في ما يلي :

- إلغاء بعض الأسئلة و تعديل البعض منها و إضافة أسئلة جديدة لها علاقة بموضوع البحث؛
- إدماج الاستمارتين في استمارة واحدة لتسهيل عملية الإجابة على الأسئلة المطروحة لإتمام البحث.

#### ج - مرحلة التصميم النهائي :

و هي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمارة البحث حيث أخذنا بعين الاعتبار الملاحظات و التعديلات السابقة ، و بعد إجراء التعديلات المناسبة قمنا بوضع التصميم النهائي للاستمارة ( انظر الملحق رقم 01) و قد راعينا عند تصميم استمارة الاستبيان بشكل نهائي تقسيمها إلى ثلاث محاور أساسية كما يلي :

- الجانب القانوني و التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية؛
- نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية.

بعد تصميم استمارة الاستبيان بشكل نهائي قمنا بعملية توزيعها بشكل مباشر على أفراد العينة المدروسة و قد تم الحصول على الإجابات كما يلي :

- ✓ الحصول على الإجابة بشكل مباشر خلال المقابلة الأولى ، أي عند تسليم استمارة الاستبيان .
- ✓ إعادة الاتصال ثانية بالمؤسسة الاقتصادية بغرض استلام الإجابة .

و قد رافق عملية استلام الإجابات الخاصة باستمارة الاستبيان شرح لبعض الأسئلة المطروحة مع إزالة الغموض المتعلق بالجوانب التقنية الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، أو مفهوم بعض المصطلحات الاقتصادية.

#### 3- تقديم عينة الدراسة:

اشتمل الاستبيان العديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عمومية و خاصة في عدة مجالات اقتصادية مختلفة ( تجارية ، إنتاجية ، خدمية ) شملت ولايتي ورقلة و الوادي ، و قد راعينا عند اختيار عينة الدراسة أن تكون العينة المختارة تمثل بشكل مناسب المجتمع الإحصائي المدروس من حيث :

- عدد المؤسسات الاقتصادية المدروسة.
- طبيعة النشاط الاقتصادي الممارس من طرف كل مؤسسة.
- الصفة القانونية للمؤسسات الاقتصادية المدروسة.
- حجم المؤسسات الاقتصادية.
- طبيعة و عدد منتجات المؤسسة.

في البداية لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان ، حيث تمكنا من توزيع 29 استمارة على مختلف المؤسسات الاقتصادية في الولايات المذكورة ، حسبما يوضحه الجدول التالي :

**الجدول رقم (08): بيانات الاستثمارات الموزعة**

البيان	العدد	%
الاستثمارات الموزعة	29	100%
الاستثمارات المسترجعة	23	79.31%
الاستثمارات غير المسترجعة	6	20.68%
الاستثمارات الملغاة	5	17.24%
الاستثمارات الصالحة للدراسة	18	62.06%

**المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على عملية توزيع الاستثمارات**

من خلال الجدول السابق يتبين أنه من بين 29 استمارة الموزعة على عينة المؤسسات الاقتصادية تم استرجاع 23 استمارة فقط ، أي بنسبة 79.31 % ، بينما باقي الاستثمارات و عددها 6 استثمارات أي بنسبة 20.68 % لم نتمكن من استرجاعها ، و هذا لأسباب عديدة أهمها عدم الرغبة من طرف بعض المسؤولين في المؤسسات الخاصة في الإدلاء بأي معلومات لجهات خارج المؤسسة نظرا لحساسية موضوع البحث باعتباره يتعلق بنظام المحاسبة التحليلية من جهة و كيفية تحديد سياسة التسعير الخاصة بالمؤسسة و هو ما يعتبر بالنسبة للمسؤولين و أصحاب المؤسسات معلومات سرية قد تؤثر على الوضع التنافسي للمؤسسة . كما انه من بين الاستثمارات المسترجعة تم إلغاء 5 استثمارات منها أي بنسبة 17.27 % ، و هذا بسبب عدم الإجابة عن العديد من الأسئلة منها بالإضافة إلى عدم التعامل بالجدية اللازمة في الإجابة على بعض الأسئلة الأخرى.

لذلك سيتم تحليل الاستبيان و اختبار فرضيات البحث و تحديد نتائج الدراسة اعتمادا على الاستثمارات القابلة للدراسة و البالغ عدد ها 18 استمارة أي بنسبة 62.06 % .

#### **المطلب الثاني : تحليل الاستبيان**

تعد عملية تحليل الاستبيان من أهم الخطوات في الدراسة التطبيقية كونها ترتبط مباشرة بطبيعة النتائج المتوصل اليها من خلال الاستبيان ، و قد أمكننا القيام بذلك حيث قمنا بعملية تفرغ و تحليل البيانات بعد جمعها من خلال الاستثمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة ، و تقوم هذه العملية على مرحلتين أساسيتين هما :

## 1- مرحلة تفريغ المعلومات و البيانات:

يتم تفريغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في استمارة الاستبيان ثم تبويبها في جداول بسيطة و ذلك بهدف تسهيل عملية تفسير و تحليل هذه البيانات.

## 2- مرحلة تحليل و تفسير البيانات :

بعد عملية تفريغ البيانات و جمعها في جداول يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول و بالتالي تحديد النتائج المتحصل عليها ، و قد تمت الاستعانة في ذلك بالأدوات الإحصائية كالتكرارات و النسب المئوية.

### الفرع الأول: الاستثمار الخاصة بالجانب القانوني و التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية

#### 1- ما نوع النشاط الممارس من طرف مؤسستكم ؟

جدول رقم (09) : توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب نوع النشاط

نوع النشاط	التكرار	%
تجاري	3	16.66 %
صناعي	13	72.22 %
خدمي	2	11.12 %
المجموع	18	100 %

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستثمار

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسات الصناعية تمثل العدد الأكبر من عينة المؤسسات الاقتصادية فهي تستحوذ على نسبة 72.22 % ، تليها المؤسسات التجارية بنسبة 16.66 % ثم المؤسسات الخدمية بنسبة 11.12 % .

هذه البيانات المتعلقة بنوع النشاط تتلاءم مع موضوع البحث باعتبار أن المحاسبة التحليلية تستعمل بشكل أوسع في القطاع الصناعي أكثر منها في القطاع التجاري أو الخدمي ، حتى إن بعض الدراسات يصطلح على تسميتها " المحاسبة الصناعية " .

## 2- ما نوع التنظيم الذي تخضع له مؤسساتكم ؟

جدول رقم (10): الشكل التنظيمي لعينة المؤسسات الاقتصادية

نوع التنظيم	التكرار	%
وحدة مركزية	00	0%
وحدة فرعية	00	0%
مجمع	01	5.55%
وحدة مستقلة	17	94.45%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

من الجدول أعلاه نلاحظ وجود مؤسسة اقتصادية وحيدة تدخل ضمن مجمع اقتصادي أي بنسبة 5.55 % ، بينما جل المؤسسات الاقتصادية للعينة أي بنسبة 94.45% تعتبر مؤسسات اقتصادية تمثل وحدة واحدة ليس لها أي ارتباط تنظيمي أو قانوني بمؤسسات أو فروع أخرى مما يسهل عليها عملية اتخاذ القرارات التسييرية و رسم سياساتها المناسبة في مجال التسعير بشكل مستقل.

## 3- ما هو التصنيف القانوني لمؤسساتكم ؟

جدول رقم (11) : التصنيف القانوني لعينة المؤسسات الاقتصادية

التصنيف القانوني	التكرار	%
شركة ذات أسهم (S PA)	0	0%
شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL)	8	44.45%
شركة تضامن (SNC)	2	11.11%
مؤسسة ذات شخص وحيد، ذات مسؤولية محدودة (EURL)	2	11.11%
مؤسسة فردية	6	33.33%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

من خلال الجدول السابق يتبين أن معظم المؤسسات الاقتصادية للعينة تتمحور حول شكلين قانونيين و هما الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) و بنسبة 44.45 % بالإضافة إلى المؤسسات الفردية و التي تمثل ثلث العينة أي بنسبة بلغت 33.33% ، بينما باقي المؤسسات الأخرى موزعة بشكل متساو أي بنسبة

11.11 % لكل من شركة التضامن (SNC) و المؤسسة ذات شخص وحيد، ذات مسؤولية محدودة (EURL).

و السبب الذي يفسر هذا التصنيف في اعتقادنا هو طبيعة العلاقات التي تربط بين الشركاء في مثل هذه الشركات و التي تتركز عموما حول العلاقات الشخصية و عامل الثقة ، بالإضافة إلى الاعتبارات الضريبية و الجبائية.

#### 4- ما هي حدود رأس مال مؤسستكم ؟

جدول رقم (12) : تصنيف عينة المؤسسات الاقتصادية حسب رأس المال

قيمة رأس المال	التكرار	%
$\geq 100.000$ دج	0	00%
$100.000 < \text{دج} \leq 1.000.000$	2	11.11%
$1.000.000 < \text{دج} \leq 10.000.000$	9	50%
$10.000.000 < \text{دج} \leq 100.000.000$	00	00%
$< 100.000.000$ دج	3	16.66%
دون تحديد ( رفضت التصريح )	4	22.23%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

يعتبر العديد من مسؤولي و أصحاب المؤسسات الاقتصادية بأن التصريح برأسمال المؤسسة الاقتصادية من الأمور السرية للمؤسسة ، و لهذا فقد امتنعت 4 مؤسسات أي بنسبة 22.22% عن التصريح برأسمالها ، بينما 2 من باقي المؤسسات الأخرى أي بنسبة 11.11% صرحت بأن رأسمالها يتراوح بين 100.000 دج و 1.000.000 دج ، كما أن 9 مؤسسات أخرى أي نصف العينة المدروسة حددت رأسمالها بين 1.000.000 دج و 10.000.000 دج ، و بهذا يتبين أن 61.11% من المؤسسات الاقتصادية المدروسة تنتمي إلى ما يسمى بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، كما تتضمن العينة مؤسستين يزيد رأسمالهما عن 100.000.000 دج ، و بالتالي يمكن اعتبارهما مؤسستين كبيرتين اقتصاديا إذا أخذنا رأس المال كمعيار للتصنيف.

و تخضع التصريحات الخاصة برأس المال في الكثير من المؤسسات الاقتصادية إلى الاعتبارات الجبائية في المقام الأول و هذا ما يفسر التناقض الواضح بين قيمة رأس المال المصرح به و حجم الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة على أرض الواقع.

5- ما هو متوسط رقم الأعمال السنوي لمؤسستكم ؟

جدول رقم (13) : رقم الأعمال السنوي المتوسط للمؤسسة

رقم الأعمال السنوي	التكرار	%
$\geq 100.000$ دج	0	00%
$100.000 < \text{دج} \leq 1.000.000$ دج	3	16.66%
$1.000.000 < \text{دج} \leq 10.000.000$ دج	7	38.89%
$10.000.000 < \text{دج} \leq 100.000.000$ دج	1	5.56%
$< 100.000.000$ دج	3	16.66%
دون تحديد ( رفضت التصريح)	4	22.23%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

يتبين من الجدول السابق أن 10 مؤسسات اقتصادية لا يتعدى رقم أعمالها 10.000.000 دج أي بنسبة 55.55% ، بينما من باقي المؤسسات الأخرى نجد مؤسسة وحيدة يتراوح رقم أعمالها بين 10.000.000 دج و 10.000.000 دج ، في حين أن 3 مؤسسات صرحت برقم أعمال يتعدى 100.000.000 دج، في مقابل ذلك امتنعت 4 مؤسسات عن التصريح برقم أعمالها و هي نفس المؤسسات السابقة و التي امتنعت عن التصريح بقيمة رأسمالها.

تعتبر هذه البيانات متلائمة مع البيانات المتعلقة برأس المال لنفس الاعتبار السابقة ، حيث تعتبر التصريحات الخاصة برقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة الاقتصادية عموما مضللة و غير واقعية لأسباب عديدة أهمها الغش و التهرب الضريبي و المتجسد في عدم فورية المبيعات و الأعمال .

6- ما هو عدد عمال مؤسستكم ؟

جدول رقم (14) : عدد العمال لعينة المؤسسات الاقتصادية

عدد العمال	التكرار	%
1-9	2	11.11%
10-49	13	72.23%
50-499	3	16.66%
أكبر من 500	00	00%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

نلاحظ من خلال الجدول السابق وجود 15 مؤسسة تتوفر على عدد من العمال لا يتعدى 50 عامل أي بنسبة 83.33 % بينما المؤسسات الثلاثة المتبقية أي بنسبة 16.67 % يتجاوز فيها عدد العمال 50 عاملاً. من المعروف اقتصادياً أن مصاريف العمال و المستخدمين تشكل الجزء الأكبر من الأعباء التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية و لذلك تسعى كل المؤسسات الاقتصادية إلى تخفيف أعبائها و ذلك بتقليص اليد العاملة إلى الحد الأدنى الممكن ، خصوصاً و أن ذلك يؤدي إلى تقليص الأعباء المتعلقة بالتأمينات الاجتماعية على العمال في صندوق الضمان الاجتماعي ، و هذا ما يفسر تناقص أعداد اليد العاملة المصرح بها في هذه المؤسسات ، كما أن العديد من المؤسسات و التي لا تتبع نظام الإنتاج المستمر تقوم بتوظيف العديد من العمال لفترات زمنية محدودة دون التصريح بهم أو التأمين عليهم لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

## الفرع الثاني : الاستمارة الخاصة بنظام المحاسبة التحليلية

### 1- هل تعتمد مؤسستكم نظاماً للمحاسبة التحليلية ؟

من بين المؤسسات التي أخذت في العينة و التي عددها (18 مؤسسة) تبين أن 6 مؤسسات فقط ( كلها مؤسسات صناعية) تمتلك نظاماً للمحاسبة التحليلية أي بنسبة 33.33 % ، و قد أكدت كل هذه المؤسسات أي بنسبة 100% أن هذا النظام مرتبط بقسم المحاسبة و المالية.

تؤكد هذه البيانات عدم وجود نظام للمؤسسات الاقتصادية المتبقية و عددها 12 مؤسسة أي بنسبة 66.67 % ، و حين استفسارنا عن الأمر تبين أن هذه المؤسسات تستعمل طرقاً عشوائية لتحديد تكاليف سلعها و منتجاتها و أنها تسعى كمبدأ عام إلى تخفيض تكاليفها قدر المستطاع و الاسترشاد بالأسعار السائدة في السوق لتحديد أسعار سلعها و منتجاتها.

### 2- ما هي الطريقة المستعملة من طرف مؤسستكم لحساب التكاليف ؟

83.33 % من عينة المؤسسات التي تمتلك نظاماً للمحاسبة التحليلية صرحت بأنها تستعمل طريقة التكاليف الكلية لتحديد مختلف التكاليف و سعر التكلفة لمنتجاتها و هي الطريقة الأقدم و الأكثر انتشاراً في مختلف المؤسسات الاقتصادية رغم النقائص و الانتقادات الموجهة إليها . 16.67 % من المؤسسات ( أي مؤسسة وحيدة ) أكدت أنها تستعمل طريقة التكاليف المتغيرة ، و بغرض التأكد من كيفية تطبيق هذه الطريقة في هذه المؤسسة و بعد استفسارنا عن ذلك تبين أنها تستعمل نظام الإنتاج حسب حجم الطلبات المقدمة من طرف عملائها.

### 3- ما هو سبب اختياركم لهذه الطريقة في حساب التكاليف ؟

صرحت 66.67 % من عينة المؤسسات التي تمتلك نظاماً للمحاسبة التحليلية أن سبب اختيارها لهذه



الطريقة هو تلبية احتياجات المسيرين و التكلفة المنخفضة لوضعها و تطبيقها ، بينما باقي المؤسسات الأخرى أي بنسبة 33.33% صرحت بان سبب اختيارها لهذه الطريقة هو عدم درايتها بإمكانية وجود طرق أخرى لحساب التكاليف.

#### 4- هل تساعدكم نتائج هذه الطريقة في تحديد أسعار بيع المنتجات ؟

كل المؤسسات أي بنسبة 100% و التي تمتلك نظاما للمحاسبة التحليلية أجابت بأن النتائج التي تقدمها الطريقة المعتمدة لحساب التكاليف جد مفيدة و بأنها تعتمد عليها بشكل أساسي في تحديد أسعار منتجاتها ، وفي اعتقادنا صدق و موضوعية هذه الإجابة باعتبار انه من غير المنطقي بالنسبة لأي مؤسسة صناعية تنتج تشكيلة متنوعة من المنتجات أن تقوم بتحديد أسعار لمنتجاتها بطريقة عشوائية دون اعتمادها على طريقة لضبط تكاليفها تمكنها من تحديد تكلفة كل منتج على حدا و لو بشكل نسبي.

#### 5- إذا لم تكن لديكم طريقة لحساب التكاليف ، هل ترغبون في وضع طريقة ؟

75% من المؤسسات المتبقية ( و عددها 12 مؤسسة ) و التي لا تمتلك نظاما للمحاسبة التحليلية صرحت بأنها ترغب في تطبيق طريقة محاسبية تمكنها من تحديد تكاليفها بطريقة علمية منظمة ، بينما باقي المؤسسات الأخرى و عددها 4 مؤسسات أي بنسبة 25% أكدت أنها لا ترغب في ذلك ، كما أكدت 75% من هذه المؤسسات الأربعة ( أي 3 مؤسسات ) بأنها لم تفكر مطلقا في وضع نظام لحساب التكاليف نظرا لعدم الدراية بمنفعته ، بينما صرحت مؤسسة وحيدة بعدم الجدوى منه.

### الفرع الثالث : الاستثمار الخاصة بتحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

#### 1- ما هو نوع المنتج المقدم من طرف مؤسستكم ؟

#### جدول رقم (15) : نوع المنتج المباع من طرف المؤسسة

نوع المنتج	التكرار	%
سلعة استهلاكية	15	83.33%
سلعة صناعية	1	5.55%
خدمات	2	11.12%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستثمار

يتبين من خلال نتائج الجدول السابق أن أغلبية عينة المؤسسات الاقتصادية موضوع الدراسة أي بنسبة 83.33 % تبيع سلعا موجهة للاستهلاك النهائي مثل المواد الغذائية و الملابس و مواد التنظيف ... بينما نجد مؤسسة وحيدة تبيع سلعة وحيدة موجهة للاستعمال الصناعي أي بنسبة 5.55 % ، كما أن مؤسستين فقط تقومان بتقديم الخدمات أي بنسبة 11.12 % .

إن إنتاج و تسويق سلعة استهلاكية يختلف عن إنتاج و تسويق سلعة صناعية أو تقديم خدمات نظرا لاختلاف طبيعة العملية الإنتاجية و مستلزماتها و كيفية تسويقها، و تباين الطلب على هذه المنتجات و تمايز العملاء و طريقة تعاملهم مع مثل هذه الأنواع من المنتجات، مما يفرض على المؤسسة إتباع سياسة تسعير خاصة بها حسب طبيعة سلعها و منتجاتها، و الاهتمام بالاعتبارات الخاصة بكل نوع من هذه المنتجات مثل : الأسواق المستهدفة ، نوعية العملاء ، مستوى الطلب ، درجة المنافسة.. الخ.

## 2- ما هو عدد المنتجات المباعة من طرف مؤسستكم ؟

جدول رقم (16) : عدد المنتجات المباعة لعينة المؤسسات الاقتصادية

عدد المنتجات	التكرار	%
منتج وحيد	2	11.12%
عدة منتجات	16	88.89%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

بالنسبة لهذا السؤال المثير للاهتمام ، نلاحظ من خلال الجدول وجود مؤسستين فقط تنتجان منتجا وحيدا أي بنسبة 11.12 % ، بينما أغلبية المؤسسات أي بنسبة 88.89 % تنتج تشكيلة متنوعة من المنتجات تصل في بعض المؤسسات منها إلى 12 منتج .

إن قيام مؤسسة اقتصادية بتسويق منتج وحيد لا يطرح أمامها أي مشكل في تحديد تكاليفها و بالتالي كيفية تحديد سعر البيع لمنتجها ، بينما الأمر يختلف تماما بالنسبة لمؤسسة تنتج عدة منتجات بكميات و أصناف مختلفة و تتحمل أعباء جزء منها متغير و الجزء الآخر ثابت كما تتحمل أعباء مباشرة خاصة بكل منتج وأخرى مشتركة بين جميع أو بعض المنتجات ، و هنا يطرح مشكل تحديد التكلفة الخاصة بكل منتج على حدا ، و بالتالي يظهر التحدي الحقيقي أمام المسيرين في كيفية حساب سعر التكلفة لكل منتج و تحديد السعر المناسب له حسب تكلفته و درجة جودته و حجم الطلب عليه في السوق و منافسة المنتجات الأخرى.

إن وجود نظام معلومات للمحاسبة التحليلية للمؤسسة الاقتصادية يمكن المسيرين من توفير المعلومات والبيانات الضرورية لضبط و التعرف على مختلف التكاليف ، و بالتالي يعتبر أداة فعالة تساعد المسير في

تحديد الأسعار المناسبة لتشكيلة المنتجات المتنوعة للمؤسسة خصوصا في ظل تقلبات أسعار عوامل الإنتاج و تجدد المنتجات و التغير السريع لأذواق الزبائن ..الخ.

### 3- ما نوع نظام الإنتاج المتبع من طرف مؤسستكم ؟

جدول رقم (17): نظام الإنتاج لعينة المؤسسات الاقتصادية

نظام الإنتاج	التكرار	%
الإنتاج المستمر	13	72.22%
الإنتاج حسب الطلبات	5	27.78%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

من بين عينة المؤسسات الاقتصادية توجد 13 مؤسسة تتبع نظام الإنتاج المستمر أي بنسبة 72.22%، وهذا يرجع إلى طبيعة و نوعية المنتجات و السلع المباعة من طرف هذه المؤسسات و حجم الطلب عليها في السوق ، بينما أكدت باقي المؤسسات الأخرى أي بنسبة 27.78% أنها تنتج حسب حجم الطلبات المقدمة من طرف العملاء ، و عند استفسارنا عن ذلك تبين أن نظام الإنتاج المتبع من طرف هذه المؤسسات مرتبط بالإمكانيات الإنتاجية للمؤسسة باعتبارها مؤسسات صغيرة و متوسطة كما له علاقة أيضا بطبيعة ومواصفات المنتج المطلوبة حسب الزبائن.

إن إتباع المؤسسة لنظام الإنتاج المستمر يبرز أهمية المدى الزمني لقرار التسعير من خلال تحديد أسعار بيع المنتجات في الأسواق المستهدفة ، بشكل يومي من قبل المؤسسة، حيث سيؤثر هذا المدى على تحديد تكاليف السلع و المنتجات في المدى الطويل ، كما أن نظام الإنتاج حسب الطلبات يفرض على المؤسسة وجود علاقة قصيرة الأجل بينها و بين العميل تنتهي بتنفيذ الطلبية ، و يعتمد قرار التسعير في مثل الحالات على الاعتبارات الكمية الواجب أخذها بعين الاعتبار، وأهمها دراسة الأعباء الخاصة بهذه الطلبية مع مراعاة عدم تأثير السعر المحدد للطلبية الخاصة على حجم المبيعات الحالي أو على أسعار البيع الاعتيادية للسلعة أو الخدمة المطلوبة.

### 4- حدد درجة أهمية السعر في مؤسستكم ؟

حددت 16 مؤسسة أي بنسبة 88.88% درجة أهمية السعر في المؤسسة بأنها هامة جدا ، في حين أكدت المؤسستين المتبقيتين أي بنسبة 11.12% بأنه هام فقط.

و تتعلق درجة أهمية عنصر السعر في المؤسسة بعدة عناصر أهمها مساهمته في تحقيق الأرباح بالإضافة إلى دوره الفعال في ضمان تقديم المنتجات الجديدة بنجاح في السوق و استعماله كسلاح فعال في المنافسة

إلى جانب قيمته الرمزية و التي تختزل درجة جودة المنتج و تمثل العلامة التجارية و شهرة المؤسسة.

#### 5- رتب درجة أهمية السعر في مؤسستكم مقارنة بالعناصر الأخرى للمزيج التسويقي ؟

بالنسبة لتحديد درجة أهمية السعر و مقارنته بالعناصر الأخرى للمزيج التسويقي ، أكدت 10 مؤسسات أي بنسبة 52.63% بأنها تعتبر السعر هو العنصر رقم 1 من حيث الأهمية ، بينما صرحت 8 مؤسسات أي بنسبة 44.45% بأن المنتج يأتي في المقام الأول قبل السعر ، في حين اتفقت كل الإجابات في جميع المؤسسات حول درجة أهمية التوزيع و الترويج في المرتبتين الثالثة و الرابعة على التوالي . و تأتي هذه البيانات لتؤكد النظريات التسويقية المتميزة في هذا المجال ، فبعض المؤسسات تعتبر السعر هو العنصر الأول من حيث الأهمية نظرا لعدة اعتبارات أهمها طبيعة الأسواق المستهدفة و درجة المنافسة فيها و نوعية الزبائن و الظروف الاقتصادية السائدة ، بينما بعض المؤسسات الأخرى ترى أن المنتج أكثر أهمية من السعر لاعتبارات عديدة تتعلق بدرجة الجودة و النوعية و القيمة الرمزية للمنتج .

#### 6- كيف تتم عملية البيع عبر مؤسستكم ؟

أكدت كل المؤسسات الاقتصادية أي بنسبة 100% أنها تقوم بعملية البيع في مقر المؤسسة ، بينما صرحت 3 مؤسسات فقط أي بنسبة 16.67% أنها إلى جانب البيع في مقر المؤسسة تقوم بتوزيع منتجاتها عن طريق مراكز توزيع جغرافية في بعض الولايات الأخرى.

إن المؤسسات التي تنتهج أسلوب البيع في مقر المؤسسة فقط تقتصد الكثير من أعباء التوزيع المتعلقة بالنقل و التخزين و الإيجار... الخ و هي بذلك تتحمل سعر تكلفة اقل لمنتجاتها مما يجعلها في وضع أفضل وأكثر مرونة في تحديد أسعار منتجاتها و سلعها عكس المؤسسات الأخرى و التي تتحمل تكاليف إضافية نتيجة توزيع منتجاتها في أسواق بعيدة عن مقر المؤسسة و بالتالي تكون اقل أفضلية من ناحية المنافسة إلا في حالة البيع بأسعار أعلى في مثل هذه الأسواق المستهدفة و هو ما يعرف بالتمييز السعري حسب المكان.

#### 7- من هي الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير في مؤسستكم ؟

جدول رقم (18) : تحديد الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير في المؤسسة

مسؤولية التسعير	التكرار	%
المدير العام	11	61.11%
قسم التسويق	00	00%
قسم الإدارة و المالية	2	11.11%
الدولة	01	5.56%
الشركاء	4	22.22%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

اغلب المؤسسات أي بنسبة 61.11% أن قرار التسعير يتخذ من طرف المدير العام و هو في الغالب صاحب المؤسسة بالنسبة للمؤسسات الفردية أو المؤسسات ذات الشخص الوحيد ، أو الشريك صاحب النصيب الأكبر في رأس المال في حالة الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، بينما توجد شركة وحيدة أي بنسبة 5.56% و هي شركة خدمية تحدد أسعار خدماتها من الهيآت الوصية في الدولة ، إلى جانب ذلك توجد مؤسستين أي بنسبة 11.11% تؤكد على أن قرار التسعير يتخذ من طرف قسم الإدارة و المالية في المؤسسة ، بينما صرحت 4 مؤسسات أي بنسبة 22.22% أن قرار التسعير يتخذ بالتشاور بين الشركاء .

تعكس البيانات المستخرجة من الجدول السابق أسلوب التسعير في عينة المؤسسات الاقتصادية حيث يكون الاتجاه الغالب في اتخاذ القرارات يعكس النزعة الفردية في التسعير ، و ذلك بحكم طبيعة ملكية المؤسسة أو بحكم الاعتبارات الشخصية ، بينما الأولى هو مشاركين الآخرين في اتخاذ مثل هذه القرارات الهامة و ذلك بإنشاء لجنة إدارية تشرف على وضع وإدارة الأسعار و ترسم السياسات المناسبة لذلك حيث يمتلك أفرادها قدرا من المهارات الفنية والإدارية تساعد في وضع الأسعار المناسبة.

#### 8- هل تعتمد مؤسستكم سياسة تسعير معينة في مجال بيع و تسويق منتجاتها ؟

حول هذا السؤال المحوري في موضوع البحث أكدت 16 مؤسسة أي بنسبة 88.88% أنها تعتمد سياسة تسعير في مجال تسويق و بيع منتجاتها ، بينما توجد مؤسستين أي بنسبة 11.12% صرحتا بأنهما لا تملكان سياسة تسعير واضحة و محددة في مجال بيع و تسويق منتجاتهما.

و نعتقد بان هذه الإجابة موضوعية و لو بشكل نسبي ، ففي ظل الظروف الاقتصادية الحالية و زيادة معدلات التضخم و حركة ارتفاع معظم أسعار السلع و المنتجات ، إلى جانب فتح أبواب الاستيراد في مختلف المجالات و زيادة حدة المنافسة مع مختلف المنتجات الأجنبية بالإضافة إلى العدد الكبير للمنتجات الجديدة المطروحة بشكل يومي في مختلف أسواق السلع و الخدمات ، بحيث لا يمكن لأي مؤسسة اقتصادية أن تحافظ على بقاءها و أن تحقق أهدافها ما لم تكن لها رؤية واضحة حول ظروفها المحيطة بها و دون أن تمتلك سياسة تسعير تسعى من خلالها إلى تحقيق أهدافها و فرض وجودها و تتيح لها هامش مناورة سعرية يجعلها تتأقلم مع مختلف ظروف السوق و الطلب و المنافسة.

#### 9- ما هي الأهداف التي تنوي مؤسستكم تحقيقها من خلال تطبيق هذه السياسة ؟

جدول رقم (19): أهداف التسعير لدى عينة المؤسسات الاقتصادية

أهداف التسعير	التكرار	%
تحقيق أقصى الأرباح	11	61.12 %
رفع حجم المبيعات	3	16.66 %
زيادة الحصة السوقية	2	11.11 %
السيطرة على السوق	0	0 %
البقاء و الاستثمار	2	11.11 %
المجموع	18	100 %

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

من الجدول السابق يتضح أن الهدف الأساسي من اعتماد سياسة تسعير معينة في مجال تسويق السلع والمنتجات لدى اغلب المؤسسات الاقتصادية (11 مؤسسة) هو تحقيق الأرباح و بنسبة 61.12% ، في حين صرحت 3 مؤسسات بان الهدف من سياسة التسعير هو رفع حجم المبيعات ، بينما أكدت مؤسستين أي بنسبة 11.11% أن هدفها هو زيادة حصتها السوقية ، في حين أن المؤسستين المتبقيتين أي بنفس النسبة السابقة صرحت بان هدفها هو البقاء و الاستمرار في السوق.

إن تحديد الأهداف الأساسية للتسعير يندرج ضمن الأهداف التسويقية التي تسعى كل مؤسسة لتحقيقها وهي ترتبط بطموحات المؤسسة و سياستها العامة و قدراتها الاقتصادية و إمكانياتها المالية ، كما أنها تتأثر بالظروف الاقتصادية المحيطة بها كالانتعاش و الركود الاقتصادي و التضخم و درجة المنافسة ، حيث تسعى المؤسسة في ظل هذه المعطيات إلى بلوغ هذه الأهداف باستغلال إمكانياتها و وسائلها المتاحة و بأقل التكاليف و المخاطر.

#### 10- ما هي العوامل المؤثرة على سياسة التسعير المنتهجة من طرف مؤسستكم ؟

جدول رقم (20) : العوامل المؤثرة على سياسة التسعير لدى عينة المؤسسات الاقتصادية

أهداف التسعير	التكرار	%
التكاليف	10	55.55%
درجة المنافسة	4	22.22%
الطلب في السوق	2	11.11%
جودة المنتج	1	5.55%
نوعية الزبائن	1	5.55%
المجموع	18	100%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستمارة

تم طرح هذا السؤال بغرض التعرف على أهم العوامل المؤثرة على سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية ، و قد تم ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها فقد صرحت 10 مؤسسات أي بنسبة 55.55% أن أهم عامل مؤثر في سياسة التسعير هو عامل التكاليف ،بينما نجد 4 مؤسسات أي بنسبة 22.22% أكدت على أن درجة المنافسة تأتي في المرتبة الأولى في حين أن مؤسستين أي بنسبة 11.11% رتبت حجم الطلب في مقدمة العوامل بينما نجد مؤسسة وحيدة أي بنسبة 5.55% عبرت عن أهمية جودة المنتج و نوعية الزبائن في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة.

إن ترتيب هذه العوامل بالنسبة لكل مؤسسة يؤثر إلى طبيعة الظروف الاقتصادية المحيطة بكل مؤسسة والتي تعتبر مؤثرة بشكل كبير على سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، فتحديد سياسة تسعير خاصة بالسلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة يعتبر من أكثر المهام التسييرية صعوبة وأهمية، كونها تتأثر بالعديد من العوامل المختلفة التي تساهم في توجيه مسار هذه السياسة لتحقيق أهداف المؤسسة بحيث يشمل العوامل الخارجية التي لا تملك الإدارة السيطرة عليها غالبا و إنما تحاول استغلالها لصالحها ما أمكنها ذلك مثل المنافسة و حجم الطلب و نوعية العملاء الموجودين في الأسواق المستهدفة بالإضافة إلى العوامل الداخلية الخاصة بالمؤسسة و على رأسها عامل التكاليف الذي يعتبر الركن الأساسي الذي تبنى عليه كل قرارات التسعير لأن سعر البيع في النهاية لا بد أن يكون كافيا لتغطية إجمالي التكاليف و تحقيق ربح معين، بالإضافة إلى درجة الجودة و التي تعطي المنتج و العلامة التجارية للمؤسسة قيمة رمزية و مكانة خاصة في السوق مقارنة بالمنتجات الأخرى.

#### 11- ما هي الطريقة المتبعة من طرف مؤسستكم في مجال سياسة التسعير ؟

بالنسبة لهذا السؤال الهام في مجال تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية كانت الإجابات كنتيجة لتحديد أهمية العوامل المؤثرة على سياسة التسعير و بالتالي فأهمية العامل المؤثر تفرض على المؤسسة أخذه بعين الاعتبار عند بناء سياستها التسعيرية ، فقد أكدت 10 مؤسسات أي بنسبة 55.55% على انتهاجها لطريقة تسعير تأخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف بغرض ضمان تغطيتها و تحقيق الربح المستهدف ، بينما 4 مؤسسات أي بنسبة 22.22% تقوم بتصميم سياستها التسعيرية بناء على درجة المنافسة و عدد المنافسين ، في حين صرحت مؤسستين أي بنسبة 11.11% أنها تقوم بتحديد أسعارها بناء على حجم الطلب على منتجاتها في السوق المستهدف ، كما توجد مؤسستين و بنفس النسبة السابقة تقوم ببناء سياستها التسعيرية أخذة بعين الاعتبار درجة جودة و نوعية منتجاتها.

و في الحقيقة فتحديد سياسة تسعير للمؤسسة الاقتصادية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل والطرق لضمان تحديد الأسعار المناسبة للسلع و المنتجات في ظل الظروف المحيطة بنشاط المؤسسة ، فحساب التكاليف يعتبر القاعدة الأساسية لتحديد الأسعار ، أما ادراكات المستهلك تجاه قيمة المنتج و درجة جودته و نوعيته فتمثل الحد الأعلى للأسعار ، كما ينبغي على المؤسسات أن تنظر إلى أسعار المنافسين ومستوى الطلب في السوق كركائز يجب الاستناد إليها ، لكي تستطيع الوصول إلى أفضل الأسعار الموجودة بين هذه الطرق و الاتجاهات في عملية التسعير .

#### 12- في حالة تقديم طلبية من طرف زبون مهم ،هل تقدم مؤسستكم سعر خاص لهذه الطلبية؟

أجابت 11 مؤسسة أي بنسبة 61.11% أنها تقوم دائما بتقديم أسعار خاصة لبعض الطلبيات التي يقدمها الزبائن المهمين بغرض تشجيعهم و كسب ولائهم التجاري ، في حين أن 3 مؤسسات أي بنسبة 16.66%

صرحت أنها تقوم بتطبيق هذه الأسعار الخاصة بالطلبات في بعض الأحيان حسب درجة أهمية الزبون وحجم الكمية المباعة و ظروف السوق و مستويات الأسعار السائدة ، بينما أكدت 4 مؤسسات أي بنسبة 22.22% أنها لا تنتهج هذه السياسة في التسعير باعتبار أن منتجها مطلوب دائما في السوق و أن كل ما ينتج يباع مباشرة بحيث ليس لديها طاقة إنتاجية معطلة.

يتطلب الأمر من المؤسسة أحيانا أن تقوم بتسعير الطلبات الخاصة التي تطلب منها مرة واحدة فقط ، فقد يحدث في بعض الأحيان أن تتلقى بعض المؤسسات التي تقوم بإنتاج السلع أو تقديم الخدمات عروضاً لبيع سلعة أو تقديم خدمة بأسعار أقل من الأسعار الاعتيادية التي تبيع بها سلعتها أو خدماتها ، و في حالات عديدة يطلب الزبائن من هذه المؤسسات تزويدهم بالسعر التقديري للسعة أو الخدمة الخاصة بأوامرهم أو طلباتهم الخاصة ، أو يقترحون أسعاراً خاصة لعروضهم ، قبل البدء في التنفيذ .

و هنا فان العلاقة بين المؤسسة و الزبون هي علاقة قصيرة الأجل تنتهي بتنفيذ الطلبية الخاصة أو بعدم قبولها ، و يعتمد قرار التسعير في مثل الحالات على بعض الاعتبارات الواجب أخذها بعين الاعتبار ، وأهمها دراسة التكاليف المتغيرة الخاصة بالطلبية و مدى تغطية السعر المقترح من طرف الزبون لتكلفة الطلبية ، إلى جانب توفر طاقة إنتاجية فائضة يمكن استغلالها في إنتاج الطلبية الخاصة ، وكذلك لا بد من مراعاة عدم تأثير السعر المحدد للطلبية الخاصة على حجم المبيعات الحالي للمؤسسة أو على أسعار البيع الاعتيادية للسلعة أو الخدمة المطلوبة في المدى الطويل.

### 13- هل يؤخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف المتعلقة بالطلبية قبل تحديد السعر؟

في ما يخص السؤال المتعلق بدراسة تكاليف الطلبية قبل تحديد سعرها و بالتالي قبول أو رفض عرض العميل أجابت 9 مؤسسات أي بنسبة 64.28% بأنها قبل أن تقرر قبول أو رفض طلبية العميل تقوم بتحديد التكاليف الخاصة بالطلبية و لو بشكل نسبي ، في حين أكدت بقية المؤسسات أي بنسبة 35.72% أنها تقوم بدراسة التكاليف أحيانا في بعض الحالات الخاصة.

تكون تكاليف المنتجات الاعتيادية معروفة مسبقاً بالنسبة للمؤسسة في معظم الأحيان مما يسهل عليها عملية اتخاذ قرار التسعير فعندما يقوم العميل بتقديم طلبية للمؤسسة يتم دراسة الطلبية من ناحية الكمية والزمن اللازم لتنفيذها ، أما عندما يطلب العميل منتجات بمواصفات معينة غير اعتيادية تكون عملية تحديد سعر الطلبية الخاصة أكثر تعقيداً ، بحيث يتوجب على المؤسسة في هذه الحالة دراسة التكاليف بشيء من التفصيل لتحديد التكاليف الخاصة بالطلبية و تمييزها و التعرف على مدى تأثيرها على التكاليف الإجمالية للمؤسسة خصوصاً التكاليف الثابتة و بالتالي اتخاذ قرار التسعير .

كما أن المؤسسة في بعض الأحيان قد تلجأ إلى قبول هذا النوع من الطلبات بغض النظر عن مستوى التكاليف و ذلك لتنشيط الطلب و تصريف المخزون المتراكم لديها و تخفيف أعباء التخزين خصوصاً بالنسبة للمنتجات التي لها مدة صلاحية محدودة أو المنتجات الموسمية.



#### 14- هل تقوم مؤسستكم بتقديم خصومات سعرية معلنة في بعض المناسبات ؟

بعد أن تقوم المؤسسة بوضع الأسعار الأساسية لسلعها وخدماتها ، و هي عبارة عن المستوى السعري العام الذي تتوقع المؤسسة أن تباع عنده السلع أو الخدمات التي تقدمها للأسواق ، تقوم باستعمال وسائل تدعيم و إنجاح لأسعارها الأساسية على المدى القصير ، من خلال تكتيكات سعرية تعمل على مواجهة المنافسة في بعض الأسواق ، و الحصول على بعض المزايا مثل إمكانية زيادة الطلب ، كما تسعى المؤسسة من خلالها إلى مكافأة أو كسب زبائنهم و ذلك من خلال تقديم خصومات سعرية بأشكال و طرق مختلفة بغرض تشجيعهم على دفع ثمن مشترياتهم نقداً أو الشراء بكميات أكبر أو شراء المنتجات في موسم الكساد و في غير مواسم الذروة ، و هذا ما تحاول بعض المؤسسات الاقتصادية تجسيده في الواقع ، فقد صرحت 12 مؤسسة أي بنسبة 66.66% أنها تقوم بتقديم خصومات سعرية لمنتجاتها خلال بعض المناسبات أو الفترات الخاصة من السنة و تكون الخصومات التي تقدمها على أساس الكمية المباعة أو حسب طريقة و زمن التسديد أو حسب طبيعة العلاقة التجارية مع عملائها ، في حين أن بقية المؤسسات الأخرى أي بنسبة 33.33% أكدت أنها لا تقوم بتقديم أي خصومات سعرية ، و هذا ناتج بعد استفسارنا عن ذلك عن نمط الإنتاج المتبع من طرف المؤسسات الاقتصادية فهي في معظمها تتبع نظام الإنتاج المستمر مع الطلب المنتظم على منتجاتها في السوق و بالتالي فهي لا ترى أي ضرورة لتقديم مثل هذه الأنواع من الخصومات.

#### 15- ما هو الغرض من تطبيق سياسة الخصومات السعرية ؟

يتم تقديم الخصومات السعرية لتحقيق أغراض تجارية و تسويقية متعددة فقد أكدت 8 مؤسسات أي بنسبة 44.44% أنها تسعى من خلال تقديم مثل هذه الخصومات السعرية إلى زيادة حجم المبيعات ، بينما 3 مؤسسات فقط صرحت أن الغرض من قيامها بتقديم الخصومات السعرية هو تصريف فائض المخزون ، بينما توجد مؤسسة وحيدة أي بنسبة 5.55% غرضها يتمثل في الإشهار و الترويج لمنتجاتها. و مهما كان الغرض الذي تسعى إليه المؤسسة من خلال تقديمها لمثل هذه الخصومات السعرية فالواقع الاقتصادي يثبت أنها تؤدي إلى انتعاش و زيادة طلب المشترين و المستهلكين على مختلف المنتجات خصوصا إذا كانت مرفقة بحملة ترويجية و اشهارية معتبرة مما يساعد على زيادة التدفقات النقدية للمؤسسة من خلال ارتفاع حجم و قيمة مبيعاتها.

#### 16- عند تقديم خصومات سعرية، هل يؤخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف مقارنة بحجم الإيرادات المحققة ؟

أكدت كل المؤسسات التي تنتهج سياسة الخصومات السعرية (12 مؤسسة) أي بنسبة 100% أنها تأخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف عند تقديمها لأي خصومات سعرية و هذا مقارنة بالإيرادات التي تأمل المؤسسة في الحصول عليها من خلال تنشيط الطلب على منتجات المؤسسة و ارتفاع حجم المبيعات .

إن تقديم المؤسسة الاقتصادية لأي خصومات سعرية يمثل مقارنة تجارية ناجحة تظهر من خلال تنازل المؤسسة عن جزء من الأرباح و ذلك بتخفيض نسبة من ثمن البيع ( تخفيض هامش الربح) في مقابل زيادة الإيرادات بنسبة أعلى من خلال ارتفاع عدد الوحدات و الأعمال المحققة و بالتالي فعملية تقديم الخصومات السعرية ما هي إلا تضحية اقتصادية حاضرة للحصول على منفعة اقتصادية اكبر في المدى القصير، وبالتالي يمكن اعتبار عملية تقديم الخصومات السعرية تكلفة تتحملها المؤسسة تنتج إيرادا أعلى مما يفرض على المؤسسة القيام بدراسة التكاليف الناتجة عن تقديم الخصومات السعرية و مقارنتها بالإيرادات المتوقعة الناتجة عن عملية الخصم .

#### 17- هل تطبق مؤسستكم سياسة التسعير حسب الموقع الجغرافي في عملية التوزيع ؟

تتبع إستراتيجية التسعير الجغرافي حسب آلية التوزيع الجغرافي للمشتريين و الزبائن في الأسواق المستهدفة ، أي حسب مواقعهم الجغرافية المختلفة .

أكدت 3 مؤسسات من بين عينة المؤسسات الاقتصادية المدروسة أي بنسبة 16.66% أنها تنتهج سياسة تسعير حسب الموقع الجغرافي في عملية التوزيع ، بينما صرحت باقي المؤسسات الأخرى و عددها 13 مؤسسة أي بنسبة 83.33% أنها لا تأخذ الموقع الجغرافي بعين الاعتبار عند تحديد أسعار منتجاتها، و هذا يرجع إلى طريقة البيع و التسويق المتبعة من طرف هذه المؤسسات فهي تعتمد على عملية البيع في مقر المؤسسة دون أن تكون لها مراكز جغرافية أو نقاط بيع أو توزيع جغرافية.

يتوجب على المؤسسة الاقتصادية أن تقرر الصيغة التي يتم بها تسعير منتجاتها على أساس المواقع أو المناطق المختلفة لتواجد المشتريين في السوق المستهدفة، فقد تحدد أسعارا مرتفعة لمنتجاتها التي تباع في مناطق بعيدة ، و ذلك لغرض تغطية تكاليف النقل و التامين و بذلك قد تواجه الشركة مخاطر ضياع الفرص البيعية في تلك الأسواق البعيدة ، و قد تحدد أسعارا موحدة لجميع المشتريين بغض النظر عن مواقعهم القريبة أو البعيدة عن المؤسسة.

#### 18- على أي أساس تطبق مؤسستكم سياسة التسعير حسب الموقع الجغرافي ؟

يرتبط السعر بشكل كبير بطريقة التوزيع في جميع المؤسسات ، بل إن نسبة كبيرة من سعر المنتج وما يدفعه المستهلكون تعزى لتكاليف التوزيع و تكاليف النقل و التخزين و هوامش الربح للوسطاء و تجار الجملة و التجزئة.

أكدت كل المؤسسات التي تنتهج سياسة التسعير حسب الموقع الجغرافي للمشتريين في الأسواق المستهدفة أي بنسبة 100% أن الأساس المعتمد لتحديد الأسعار حسب الموقع الجغرافي لعملية التوزيع هو تكلفة عملية التوزيع و التي تتمثل في تحمل المؤسسة لأعباء إضافية تتمثل في مصاريف الشحن و التفريغ و مصاريف عملية النقل و استئجار المخازن و ما يتبع ذلك من نفقات أخرى إضافية كأعباء و أجور العمال و اهتلاكات

لذلك يتوجب على المؤسسة دراسة تكاليف القنوات التوزيعية و التي تؤثر بشكل كبير على قبول المشتري لسعر المنتج فقد يرفض شراء المنتج بسبب التكاليف العالية الناتجة عن اعتماد قنوات توزيع مكلفة.

#### 19- ما هي السياسة المتبعة من طرف مؤسستكم في مجال تسعير خط المنتج ؟

لكل مؤسسة مجموعة من المنتجات قد تكون من نفس النوع أو مختلفة ، و يلاحظ بان التوجه الحديث في الأسواق العالمية لدى معظم الشركات الصناعية و الخدمية ، هو العمل على تطوير خطوط المنتج ، بدلا من التوجه نحو المنتجات الفردية ،و الغرض من ذلك هو تعظيم الأرباح لخط المنتجات بدلا من التركيز على ربحية منتج محدد بعينه ، كما تتيح هذه الطريقة سياسة تسعير أكثر مرونة.

فعندما تريد المؤسسات وضع أسعارها تأخذ بعين الاعتبار تعظيم أرباحها بالاستناد إلى المزيج الإنتاجي الشامل ، و تعتبر عملية تسعير المنتجات أمرا صعبا ، و هذه الصعوبة نتيجة عن تعدد المنتجات و تنوعها وكذلك الارتباط بحالة الطلب و التكاليف و مواجهة درجات مختلفة من المنافسة في السوق .

و تعتمد هذه السياسة بشكل كبير على قيام المؤسسة بوضع أسعار مختلفة لنفس المنتج و للجودة المتباينة ، كما يمكن تجسيد هذه السياسة من خلال إنتاج منتج واحد بأحجام و ألوان و أذواق و خصائص مختلفة.

كما تفرض إستراتيجية تسعير خط المنتج على إدارة الشركة أن تقرر أثناء خطوات الإنتاج وضع سعر محدد للمنتجات المتنوعة في الخط و التي يطلق على كل منها خط سعري ، و عليه يجب الأخذ بعين الاعتبار اختلاف التكلفة بين المنتجات في الخط ، تقييمات المستهلك و أسعار المنافسين .

و قد تم طرح هذا السؤال بغرض التعرف على سياسة المؤسسة المتبعة في حالة وجود منتجات متعددة ، و قد أجابت كل المؤسسات أي بنسبة 100% على أن الطريقة المتبعة في التسعير في هذه الحالة هي وضع أسعار مختلفة للمنتجات المتعددة التي تنتجها حسب الخصائص و المميزات الخاصة بكل منتج.

و السبب في انتهاج هذه السياسة من طرف عينة المؤسسات الاقتصادية المدروسة هو نمط الإنتاج المتبع حيث تنتج منتجات متعددة بنفس الدرجة من الجودة بحيث يتميز كل منتج بخصائص مختلفة من حيث الحجم و الذوق و حاجات الاستعمال و الأهم من ذلك هو اختلاف التكاليف الخاصة بالمنتجات و التي لها الدور الأكبر في تحديد السعر الخاص بكل منتج .

#### 20- في حالة وجود منتج منخفض أو عديم الربحية و لكن وجوده يساهم في تنشيط الطلب على منتجات

أخرى ذات ربحية مرتفعة ، ما هي السياسة المنتهجة من طرف مؤسستكم في هذه الحالة ؟

أجابت 15 مؤسسة أي بنسبة 83.33% بأنها تستمر في إنتاج هذا المنتج باعتبار انه يساهم في تحقيق الأرباح و لكن بطريقة غير مباشرة حيث يعمل على تحفيز و زيادة المبيعات المحققة من خلال المنتجات الأخرى و بالتالي فهو يساهم في النتيجة النهائية للمؤسسة بغض النظر عن ربحيته المباشرة ، بينما صرحت

3 مؤسسات أي بنسبة 16.66% بأنها تقوم بتخفيض إنتاج هذا المنتج و عدم التركيز عليه و ذلك بعد مقارنة التكاليف الخاصة بهذا المنتج و الخسارة المباشرة التي قد يتسبب فيها مع قيمة الأرباح التي قد تحققها المؤسسة من خلال زيادة المبيعات من المنتجات الأخرى.

## 21- عند تقديم منتج جديد للسوق ، ما هي سياسة التسعير المطبقة في هذه الحالة ؟

تواجه المؤسسة عند طرح منتج جديد في السوق تحدي كبير يتمثل في تحديد السعر المناسب لمنتجها الجديد لأول مرة ، و لذلك تواجه مهمة تحديد الخيار الاستراتيجي لتسعير المنتج الذي تقدمه للسوق ، فقد تختار إستراتيجية التسعير لقشط السوق وتقوم بتحديد أسعار عالية للمنتج من أجل تعظيم الأرباح في المدى القصير واسترداد كمية من النقد بأقصر فترة ، أو أنها تعتمد على إستراتيجية اختراق السوق من خلال السعر المنخفض من أجل زيادة المبيعات وتوسيع الحصة السوقية بشكل مبكر و وضع عائق أمام المنافسة ، وأحيانا تقوم المؤسسة بالربط في خيارها الاستراتيجي بين تسعيرة قشط السوق واختراقه من اجل تحقيق الاسترداد المبكر للنقد وتوسيع الحصة السوقية في نفس الوقت ، و قد تختار إستراتيجية التسعير حسب مستوى الأسعار السائدة في السوق.

و حول السؤال المتعلق بطريقة تسعير المنتجات الجديدة أجابت كل المؤسسات أي بنسبة 100% أنها تتبع سياسة الأسعار السائدة في السوق عند طرح منتجها لأول مرة ، و السبب في ذلك يرجع إلى طبيعة المنتجات التي تطرحها هذه المؤسسات ، فهي منتجات جديدة بالنسبة للمؤسسة و لكنها ليست جديدة بالنسبة للسوق و لذلك تكون المؤسسة في موقف حذر عند تسعير منتجاتها لأول مرة بسبب وجود المنافسة و تجريب المنتج و عدم وجود تقديرات دقيقة لحجم الطلب في السوق ، بالإضافة إلى الأهداف الخاصة بكل مؤسسة والظروف الأخرى السائدة في السوق .

## 22- ما هو الهدف من تطبيق هذه السياسة في تسعير المنتجات الجديدة ؟

تسعى كل مؤسسة إلى تحقيق اكبر نفع ممكن من خلال الاستغلال الأمثل لإمكانياتها و مواردها و لهذا تقوم بتطبيق سياسة تسعير تتلاءم مع قدراتها و إمكانياتها الاقتصادية و تراعي الظروف المحيطة بها للوصول إلى الأهداف المستقبلية المخطط لها و التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى .

عند توجيه هذا السؤال لعينة المؤسسات الاقتصادية أجابت 7 مؤسسات أي بنسبة 38.88% بان هدفها من خلال تطبيق هذه السياسة في مجال تسعير المنتجات الجديدة هو تغطية التكاليف بأسرع وقت ممكن ، بينما أكدت 8 مؤسسات أي بنسبة 44.44% بان هدفها ينحصر في تجنب ردة فعل باقي المنافسين و هذا بغرض نجاح عملية تسويق المنتج الجديد ، في حين أن 3 مؤسسات فقط أي بنسبة 16.66% صرحت بان هدفها هو تحقيق اكبر قدر ممكن من الأرباح.

و أيا كان الهدف الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه فالمؤكد أن تحقيق أي نجاح عند طرح المنتجات الجديدة

لأول مرة في السوق يتطلب توفير خطة إستراتيجية متكاملة تضمن التسويق الناجح لهذه المنتجات حيث يتم ضبط التكاليف المتعلقة بالمنتج الجديد من خلال تطبيق نظام محاسبة تحليلية مرنة و فعال يمكن من تحديد التكلفة الدقيقة للمنتج إلى جانب دراسة السوق المستهدف و اختبار الأسعار السائدة فيه و إمكانية قبول السوق لهذا المنتج عند طرحه للمرة الأولى بالإضافة إلى تقدير الطلب المتوقع في السوق و درجة المنافسة المحتملة ، و يتزامن هذا مع حملة ترويجية مناسبة و اعتماد طرق توزيع تضمن وصول المنتج للأسواق المستهدفة بأقل تكلفة ممكنة.

## 23- عند ارتفاع التكاليف بسبب زيادة أسعار المواد الأولية ، الطاقة ، و الأجور، ما هي سياسة التسعير المنتهجة من طرف مؤسستكم ؟

إن الظروف الاقتصادية السائدة في الواقع الاقتصادي و خصوصا مشكلة التضخم و التي تظهر على شكل ارتفاعات متتالية في عوامل الإنتاج الأساسية مثل أسعار المواد الخام ، الطاقة ، و الأجور...الخ ، وبالتالي تتسبب في ارتفاع تكاليف الإنتاج ، تؤثر بشكل مباشر في قرارات التسعير التي تتخذها أي مؤسسة اقتصادية ، ففي الفترة التي يسودها تضخم فإن ارتفاع أسعار المنتجات يضغط على المسؤولين عن التسويق في المؤسسات للاتجاه إلى التركيز على الجودة أكثر من التركيز على السعر ، بحيث تصبح عملية التسعير أكثر صعوبة و تعقيدا خصوصا في ظل احتدام المنافسة مع منتجات المؤسسات الأخرى.

في هذه المرحلة تكون حركة الأسعار جد مهمة في ظل المنافسة ، حيث يتوجب على هذه المؤسسات التدخل من أجل وضع السياسات التسعيرية الملائمة وتحديد أسعار أكثر قبولا من قبل المشتريين في الأسواق المستهدفة إلى جانب إحداث بعض التعديلات في أسعار بعض السلع و الخدمات للمحافظة على الكميات المباعة و السعي إلى الوصول إلى درجة استغلال الطاقة الإنتاجية القصوى في المؤسسة مع إتباع إجراءات إدارية أو تسويقية أخرى هدفها تخفيض التكاليف بشكل عام .

و حول هذه النقطة المهمة تباينت إجابات عينة المؤسسات الاقتصادية فقد أكدت 15 مؤسسة أي بنسبة 83.33% أنها تقوم بزيادة السعر عند زيادة التكاليف ، بمعنى أنها تمرر الزيادة في تكاليف العملية الإنتاجية للمشتري مباشرة بينما صرحت 3 مؤسسات فقط أي بنسبة 16.66% أنها تحافظ على ثبات أسعارها .

و يرجع قرار التسعير في مثل هذه الظروف إلى اعتبارات عديدة أهمها مستوى الزيادة في التكاليف إلى جانب نوعية المنتجات التي تنتجها أو تبيعها المؤسسة و حساسية المشتريين للسعر في الأسواق المستهدفة للمؤسسة بالإضافة إلى حجم الإمكانيات الاقتصادية و المالية للمؤسسة و درجة المنافسة في السوق ، وبالتالي يجب على المديرين قبل اتخاذ أي قرار لتعديل الأسعار يجب دراسة كل الظروف المحيطة بالمؤسسة ثم اتخاذ القرار المناسب في ضوء المعطيات و البيانات و المعلومات المتوفرة.

## 24- كيف يتم تحديد مقدار الزيادة في السعر من طرف مؤسستكم ؟

بالنسبة لعينة المؤسسات الاقتصادية التي قررت زيادة أسعار منتجاتها عند ارتفاع التكاليف المتعلقة بنشاطها أكدت 11 مؤسسة منها أي بنسبة 73.33 % أنها تفرض زيادة في نسبة السعر بنفس نسبة زيادة التكاليف مبررة ذلك بأن ارتفاع التكاليف خارج عن حدودها و سيطرتها ، و أن زيادة السعر في هذه الحالة هي زيادة عادلة باعتبار أن ارتفاع سعر التكلفة للمنتج هو جملة من الأعباء التي تتحملها المؤسسة و بالتالي فإن ارتفاع التكاليف بنسبة معينة يجب أن يرافقه ارتفاع مماثل في السعر بنفس النسبة لكي تحافظ المؤسسة على نفس معدل الأرباح المحققة، بينما باقي المؤسسات الأربعة الأخرى أي بنسبة 26.66 % صرحت بأن تحديد مقدار الزيادة في السعر يكون بنفس مقدار (قيمة) زيادة التكاليف و ذلك برأيها بغرض المحافظة على نفس مقدار الأرباح المحققة بحيث يتحمل المشتري فقط مقدار الزيادة في التكاليف دون أن تستغل المؤسسة هذا الظرف لرفع قيمة أرباحها على حساب المشتري.

## 25- كيف تحافظ مؤسستكم على ثبات أسعار منتجاتها عند زيادة التكاليف ؟

في حالة قررت المؤسسة عند ارتفاع التكاليف المتعلقة بتقديم منتجاتها و فضلت المحافظة على مستوى أسعارها و تثبيتها فهي قد اختارت القرار الأصعب في هذه الحالة و لا بد لها حينئذ من إيجاد طريقة تضمن من خلالها عدم تأثير زيادة تكاليفها على نتائجها المحققة ، فقد أكدت مؤسستين أي بنسبة 66.66 % أنها ستقوم بمراجعة هيكل التكاليف الخاص بها و أنها ستسعى إلى تخفيضها إلى الحد الذي يضمن لها امتصاص الزيادة في التكاليف و بالتالي يمكنها ذلك من المحافظة على نفس مستوى أسعار البيع لمنتجاتها ، كما أنها ستصبح في وضع تنافسي أفضل و تأمل في هذه الحالة في زيادة حجم مبيعاتها مما يتيح لها الفرصة لرفع قيمة أرباحها المحققة ، بينما صرحت مؤسسة وحيدة أي بنسبة 33.33 % أنها بغرض تثبيت أسعار منتجاتها و عدم رفعها تقوم بتخفيض هامش الأرباح الذي كانت تحققه قبل زيادة التكاليف.

## 26- عند زيادة الأسعار من طرف المنافسين ، ما هي سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسستكم في هذه الحالة ؟

هناك بعض الظروف التي تفرض على المؤسسات أحيانا القيام بتعديل سياستها السعرية و ذلك لمواجهة التعديلات التي تقوم بها المؤسسات المنافسة ، و خصوصا بالنسبة للمنتجات غير المتجانسة فإنه يكون هناك ضغوطا على إدارة المؤسسة للرد على تغييرات الأسعار التي تقوم بها المؤسسات المنافسة خصوصا عندما يكون الطلب على أصناف تلك المنتجات مرنا ، و لهذا فإن على المؤسسة قبل أن تقوم بأي رد فعل على تصرفات المنافسين عليها دراسة موقفها من خلال التعرف على الأسباب التي قادت المنافسين إلى تغيير السعر و هل سيكون التغيير في السعر مؤقتا أم دائما ، إلى جانب دراسة احتمالات انعكاسات التغيير في

السعر على حصة المؤسسة في السوق و الأرباح الممكن تحقيقها و ما هي الأساليب المحتملة التي سترد بها على المؤسسات المنافسة .

و قد تباينت الإجابة حول هذا السؤال من طرف عينة المؤسسات الاقتصادية فقد أجابت 5 مؤسسات أي بنسبة 27.27% أنها تقوم بنفس تصرف المنافس بمعنى أنها تقوم بزيادة أسعارها كرد فعل مباشر و مساير للمنافسين ، بينما أكدت 9 مؤسسات أي بنسبة 50% أنها تحافظ على نفس المستوى من الأسعار و في نفس الوقت تقوم بمراجعة التكاليف بغرض تخفيضها ، في حين أن باقي المؤسسات الأخرى أي بنسبة 22.22% اختارت المحافظة على نفس السعر مع إلغاء الخصومات السعرية المقدمة.

إن رد فعل المؤسسة عند زيادة الأسعار من طرف المنافسين يتوقف على عدة عوامل أهمها طبيعة الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها (كسب اكبر حصة سوقية ممكنة ، زيادة الأرباح، حساسية المشترين للسعر .. الخ ) ، و بالتالي فان سلوك المؤسسة و ردود أفعالها في هذه الحالة هو محاولة استغلال ظروف السوق لصالحها و المحافظة على وضعها التنافسي.

## 27- عند تخفيض الأسعار من طرف المنافسين ، ما هي سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسستكم في هذه الحالة ؟

تقوم المؤسسات عادة بتخفيض أسعارها لأسباب عديدة أهمها وجود طاقة إنتاجية كبيرة فائضة أو انخفاض حصة المؤسسة في السوق في مواجهة سعر قوية أو بسبب خسارة الحصة السوقية وشن حروب سعرية لاستعادة هذه الحصة ، أو بغرض السيطرة على السوق و قيادة الأسعار.

يهدف هذا السؤال إلى التعرف على رد فعل المؤسسة في حالة قيام المنافسين بتخفيض أسعار منتجاتهم ومدى تجاوب المؤسسة للمنافسة السعرية لإثبات مكانتها التنافسية ، و قد سجلنا الإجابة حول هذا السؤال كما يلي : صرحت 4 مؤسسات أي بنسبة 22.22% أنها ستقوم بتخفيض السعر و هذا يبين مدى استعدادها لتحمل عواقب هذا التصرف كما يبين مدى أهمية السعر بالنسبة للمؤسسة كعنصر فعال في المنافسة التي قد تصل إلى درجة حرب الأسعار ، بينما أكدت 10 مؤسسات أي بنسبة 55.55% أنها ستحتفظ بنفس السعر مع ضرورة القيام بمراجعة هيكل التكاليف بغرض مراقبتها و محاولة تخفيضها، بينما 4 مؤسسات أي بنسبة 22.22% فضلت الاحتفاظ بنفس السعر مع تقديم خصومات سعرية جديدة لتشجيع العملاء و كسب ولائهم .

و يمكن للمؤسسة تجنب مشكلة تخفيض الأسعار من خلال عمل تحركات في السعر منخفضة الرؤية مثل إلغاء الخصومات، و تقليص إنتاج المنتجات التي تحقق هوامش منخفضة ، و يجب أن تأخذ المؤسسة في الحسبان طرقا لمواجهة التكاليف أو الطلب دون تخفيض الأسعار، مثال ذلك يمكنها أن تأخذ في الحسبان طرقا أكثر كفاءة لحساب تكلفة إنتاج منتجاتها أو توزيعها ، كما يمكنها استخدام مكونات اقل تكلفة أو حذف سمات منتج معينة ، أو تستخدم تغليف أو خدمات اقل تكلفة .

**28- عند تغير مستوى الطلب على منتجات المؤسسة في السوق ، ما هي سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسستكم في هذه الحالة ؟**

إن تحديد الأسعار وفقا لمستوى الطلب على منتجات المؤسسة يمنحها بعض المرونة في تحديد أسعارها بغض النظر عن مستوى التكلفة أو المنافسة ،حيث يتم تحديدها من خلال قوة الطلب في السوق، فالطلب على السلعة يبقى دائما أحد القوى الأساسية لتحديد أسعار السلعة، نظرا لكونه انعكاسا لرغبة وقدرة المشتري على دفع مبلغ ما مقابل سلعة ما وفي فترة زمنية محددة.

و قد كانت الإجابة حول هذا السؤال متوافقة من طرف معظم المؤسسات الاقتصادية فقد أجابت 16 مؤسسة أي بنسبة 88.88 % أنها تحافظ على ثبات أسعارها مهما كان مستوى الطلب ، بينما صرحت مؤسستين أي بنسبة 11.11% أنها في هذا المجال تطبق سياسة التمييز السعري أي تفرض أسعارا مختلفة لمنتجاتها ضمن مجال تسعير محدد حسب نوعية زبائنها و مكان توزيع منتجاتها .

إن إجابة المؤسسات حول هذا السؤال تعكس الرغبة من طرف مسيري المؤسسات على تحقيق استقرار في مستوى الأسعار السائدة في السوق و عدم انتهاز فرصة الزيادة في الطلب لرفع الأسعار خصوصا إذا كانت الأسعار السائدة تحقق أرباحا مرضية للمؤسسات .

**29- عند تغير مستوى الطلب في السوق ، هل تراجع مؤسستكم هيكل التكاليف الخاص بمنتجاتها بغرض تخفيضها ؟**

من المعلوم أن تغير مستوى الطلب في السوق بالزيادة أو النقصان يؤثر على إيرادات المؤسسة من خلال الكميات المباعة خلال فترة زمنية معينة ، كما انه يؤثر على مستوى التكاليف من خلال تغير تكلفة الوحدة المباعة خاصة في حالة ارتفاع التكاليف الثابتة و بالتالي فهو يؤثر في مستوى الأرباح المحققة من طرف المؤسسة.

و حول هذا السؤال أجابت كل المؤسسات أي بنسبة 100% أنها تقوم بمراجعة هيكل التكاليف الخاص بمنتجاتها بغرض تخفيضها في حالة انخفاض الطلب فقط .

إن انخفاض الطلب على منتجات و خدمات المؤسسة ينعكس عليها سلبا حيث يؤدي إلى تراجع مستوى الأرباح المحققة من خلال انخفاض الكميات المباعة و زيادة تكاليف الوحدة ، و هذا ما يفرض على المؤسسة دراسة و تحليل أسباب هذا الانخفاض فقد تكون الأسباب خارجية من الصعب السيطرة عليها مثل ظهور منتجات أخرى منافسة أكثر جودة أو اقل سعرا ، و قد يكون السبب داخلي يتعلق بمستوى السعر المرتفع المحدد من طرف المؤسسة لمنتجاتها ، و هذا ما يستدعي ضرورة التدخل لمراجعة و تعديل الأسعار من خلال مراجعة و تقييم مستوى التكاليف بغرض مراقبتها و تخفيضها قدر الإمكان ، من خلال توفر نظام فعال للمحاسبة التحليلية يمكن من توفير المعلومات التفصيلية حول تكاليف كل المنتجات .



### 30- ما هي العوامل المؤثرة على مستوى الجودة بالنسبة لمؤسستكم ؟

هناك ارتباط قوي بين السعر و درجة جودة المنتج و موقعه التنافسي في السوق ، فإدراك الزبائن للمنتج تتأثر بسعره تماما كما تتأثر بخصائصه و منافعه فالسعر المرتفع يعطي انطباعا لدى الزبون بان المنتج ذو جودة عالية؛ من جهة أخرى تتأثر جودة منتجات المؤسسة بعدة عوامل تتعلق بالبيئة التنافسية و أهداف المؤسسة التسويقية و التكاليف...الخ ، هذه العوامل و غيرها تحدد إلى حد بعيد درجة الجودة التي تتمتع بها المنتجات و الخدمات المعروضة .

و قد كانت إجابة عينة المؤسسات الاقتصادية متفاوتة حول أهم العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الجودة لمنتجات المؤسسة فقد أكدت 7 مؤسسات أي بنسبة 38.88 % أن التكاليف هي أهم عامل مؤثر على مستوى الجودة ، في حين أن 6 مؤسسات رأت أن نوعية الزبائن في الأسواق المستهدفة للمؤسسة هي العامل المؤثر في ذلك ، بينما صرحت 3 مؤسسات أي بنسبة 16.66 % أن درجة و حدة المنافسة هي العامل الأبرز في تحديد مستوى الجودة ، أما المؤسستين المتبقيتين أي بنسبة 11.11 % فقد أجابتا بان حجم الطلب في السوق هو العامل المحدد لجودة المنتجات لدى المؤسسات الاقتصادية.

و يلاحظ في أسواق اليوم وجود أنواع متعددة من السلع و الخدمات على مستويات مختلفة من الجودة وذات نوعيات متفاوتة و يمكن تسويقها في أسواق مختلفة حتى إن المؤسسة نفسها قد تنتج منتجا واحدا و بدرجات جودة مختلفة و يباع بأسعار مختلفة ، و قد ازداد عدد المؤسسات التي تقوم بتسعير منتجاتها على أساس القيمة المدركة من طرف العملاء كمعيار يتم الاعتماد عليه في إنتاج السلع و تقديم الخدمات و ذلك بتقديم منتجات تتضمن مجموعة مترابطة من القيم المادية و المعنوية تتوافق مع احتياجات و أذواق العملاء ، و غالبا ما تكون أسعار مثل هذه السلع عالية لتغطية تكاليف البحث و التطوير و التي تكون عادة مرتفعة ، و أيضا لمواجهة تكاليف الإنتاج المرتفعة بحكم جودة المنتج و درجة إتقانه و نوعية المواد الداخلة في إنتاجه، و أيضا المحافظة على منزلة مميزة للسلعة أو الخدمة في أذهان العملاء ، و تكريس الانطباع بان السلعة أو الخدمة الجيدة يكون سعرها مرتفعا .

إن البيئة الاقتصادية في هذه الأيام و بوضعها التنافسي الحاد ، تعتمد كليا على المنافع و القيم المتضمنة في السلع و الخدمات والتي يمكن للمشتري الحصول عليها بالسعر العادل و المناسب لكي يصبح ماليا للعلامة التجارية للمؤسسة و هذا هو التحدي المطروح أمام المؤسسات الاقتصادية اليوم.

## خلاصة الفصل

من خلال هذه الدراسة الميدانية تم التعرف عمليا على طبيعة العلاقة بين المحاسبة التحليلية و سياسة التسعير المطبقة في المؤسسة الاقتصادية ، فبعد عرض منهجية الدراسة و تحديد مختلف الأدوات المستخدمة فيها ، تم تبويب البيانات المتحصل عليها و تحليلها بغرض تحديد نتائج الدراسة و بالتالي اختبار فرضيات البحث . و قد تم تقسيم هذه الدراسة إلى محورين أساسيين كما يلي :

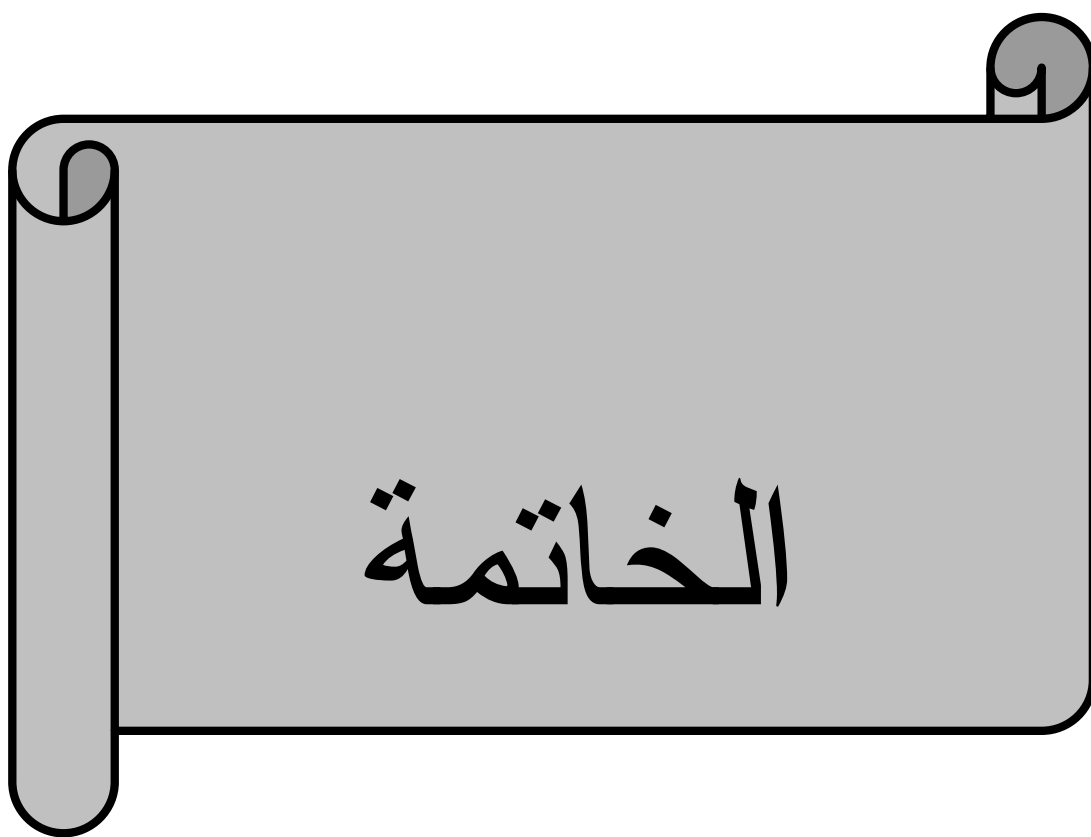
### ❖ المحور الأول :

و فيه تم التطرق إلى دراسة لمحة تاريخية حول وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال التعرف على موقع المحاسبة التحليلية في النظام المحاسبي الوطني منذ الاستقلال مروراً بصور المخطط المحاسبي الوطني ( PCN ) إلى غاية الوقت الحاضر و الذي يشهد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ( SCF ) ، و هذا بغرض الاطلاع على أسباب عدم استعمال المحاسبة التحليلية في عملية تسيير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و المخاطر المنجزة عن ذلك من الناحية الاقتصادية و الإدارية .

### ❖ المحور الثاني :

تم من خلال هذا المحور عرض نتائج الاستبيان و تحليلها بغية الوقوف على واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة و التعرف على دورها في تحديد سياسة التسعير لهذه المؤسسات ، و قد أظهرت الدراسة الميدانية ما يلي :

- غياب المحاسبة التحليلية من واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ، كما أن نسبة كبيرة من مسؤولي هذه المؤسسات ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأسس و طرق المحاسبة التحليلية فضلا عن إدراكهم لدورها و أهميتها في مراقبة التسيير ؛
- من خلال تقييمنا لسياسات التسعير المنتهجة من طرف هذه المؤسسات اتضح لنا أنها تعاني عموما من غياب سياسة تسعير واضحة و مضبوطة ، حيث يحدد السعر بناءا على خصوصية كل مؤسسة و نوعية منتجاتها مع أخذها بعين الاعتبار لتكاليف نشاطها و مراعاة جانب المنافسة نوعا ما ، مع افتقاد هذه المؤسسات لرؤية إستراتيجية واضحة في ما يخص مراقبة و تحديد التكاليف و التركيز على تحقيق الأرباح كهدف أساسي ؛
- رغم انعدام وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ، فهذا لا يعني ضرورة وجودها في واقع هذه المؤسسات بدليل أن تصريحات معظم مسؤوليها و مسيريها تؤكد إدراكهم لأهمية التكاليف في تحديد مستوى الأسعار، إلى جانب قيامهم بمراجعة هيكل التكاليف الخاص بمؤسستهم سواء عند تغير مستوى التكاليف أو تغير مستوى الطلب أو كاستجابة لردود فعل اتجاه باقي المنافسين؛
- لمسنا إدراك العديد من مسيري بعض المؤسسات الاقتصادية لضرورة وجود نظام محاسبة تحليلية ، كما صرح البعض منهم في رغبته في الحصول على نظام محاسبة تحليلية آلي يمكن تطبيقه بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير في ظل احتدام المنافسة في أسواق السلع والخدمات .



يتطلب التسيير الحديث للمؤسسات الاقتصادية في ظل التغيرات و التقلبات المستمرة وجود مفاهيم جديدة وطرق حديثة تمكن من إيجاد الحلول المناسبة لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسة خصوصا ما يتعلق منها بجانب التسويق و الذي يمكن اعتباره الرمز السري للمؤسسة.

و لعل من أهم التحديات التي تواجه المسيرين في هذا المجال لتحقيق أهداف المؤسسة هي محاولة إيجاد طرق لضمان التسويق الناجح لمنتجاتها في الأسواق المستهدفة و الذي لا يمكن تحقيقه إلا بوجود المنتج المطلوب بالسعر المناسب.

إن سر نجاح المنتجات عند طرحها في الأسواق يتمثل في قدرة المسيرين على تحديد التوليفة المثلى والمكونة أساسا من عنصر الجودة و السعر ، فالجودة قيمة يدركها المستهلك عند استعمال المنتج و يدفعها من خلال السعر ، أما بالنسبة للمؤسسة فالجودة تكلفة من الناحية المحاسبية يمكن تغطيتها من خلال سعر البيع ، فإذا أمكن للمؤسسة التحكم في تكلفة الجودة المطلوبة سهل عليها تحديد السعر المناسب و بالتالي اكتشفت سر التسويق الناجح.

إن ارتفاع التكاليف بفعل عوامل التضخم و ارتفاع أسعار عوامل الإنتاج و ازدياد الطلب عليها يمثل للمؤسسات الاقتصادية هاجسا حقيقيا و عائقا رئيسيا أمام نجاح تسويق منتجاتها و تحقيق أهدافها و هذا باعتبار التكاليف تمثل القاعدة الأساسية لأسعار المنتجات ، فكلما أمكن للمسيرين التحكم في القاعدة كلما سهلت عليهم مهمة بناء السعر.

و لقد أثبتت المحاسبة التحليلية منذ ظهورها و استعمالها في مختلف المؤسسات الاقتصادية دورها في مساعدة المسيرين في اتخاذ قرارات التسيير و خاصة في مجال تحديد الأسعار، و هذا لما تتوفر عليه من خصائص تتعلق بمرونتها و تطورها ، و قد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية و الميدانية السابقة انه بوجود نظام محاسبة تحليلية فعال في المؤسسة يمكن للمسير بناء قاعدة الأسعار و التحكم فيها بشكل دقيق ، موضوعي و مرن يسمح له بالتعامل مع مختلف التغيرات و التقلبات كتغير مستوى التكاليف أو الطلب أو ارتفاع حدة المنافسة أو حتى التغير في أذواق المستهلكين ، و هذا ما يعطي للمسير مرونة اكبر في تحديد الأسعار المناسبة لمنتجات المؤسسة بغرض نجاح تسويقها و يتيح له الفرصة لاستخدام مختلف الأساليب السعرية لمواجهة المنافسة و بالتالي إمكانية رسم سياسة تسعير ناجحة للمؤسسة الاقتصادية.

من خلال دراسة موضوع البحث و مقارنة الجانب الميداني بالجانب النظري و التي أظهرت غياب المحاسبة التحليلية من واقع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة و أن نسبة كبيرة من مسؤولي هذه المؤسسات ليس لديهم المعلومات الكافية المتعلقة بأسس و طرق المحاسبة التحليلية فضلا عن إدراك دورها و أهميتها في مراقبة التسيير، لنلخص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن إثبات أو نفي فرضيات البحث ، ومن ثم الإجابة على إشكالية البحث المطروحة.

## 1- نتائج الدراسة :

من خلال فصول هذه الدراسة يمكن أن نخلص إلى ما يلي:

### 1-1- نتائج الدراسة النظرية :

من خلال العرض المقدم ضمن فصول البحث النظرية و التي شملت دراسة مبادئ و طرق المحاسبة التحليلية بغرض التعرف على دورها كأداة هامة لمراقبة التسيير تساهم في تحديد سياسة تسعير ناجحة ومرنة للمؤسسة الاقتصادية توصلنا إلى النتائج التالية :

- ظهرت المحاسبة التحليلية كضرورة محاسبية و تقنية كمية تهتم بمجال حساب التكاليف و تحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية و هذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات و تحديد سياسة التسعير المناسبة التي تضمن تحقيق أهدافها ؛
- من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية ، ثم القيام بترتيب وتصنيف وتحليل هذه المعلومات كمرحلة مهمة و أساسية تسبق عملية تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة؛
- إن الحاجة إلى تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية في الوقت الراهن يعود لدورها الهام ضمن أدوات مراقبة التسيير، فالمحاسبة التحليلية كونها نظام إعلامي وتسييري تعمل على التأهيل الاقتصادي للمؤسسات خاصة في ظل ظروف اقتصاد السوق و صور المنافسة الحديثة؛
- المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل و متعددة الطرق، فكل طريقة تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية يمكن أن توفر معلومات مختلفة بقصد تحليل الجوانب المتعلقة بمسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة الاقتصادية ؛
- تشكل المحاسبة التحليلية بعدا إستراتيجيا للمؤسسة الاقتصادية ، وذلك من حيث استخدامها في المجال التسعيري وما يتطلبه من ضبط وترشيد للتكاليف خاصة في ظل ظروف المنافسة و تقلبات الطلب؛
- نظرا للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية كالمرونة و التطور المستمر فقد ظهرت عدة طرق محاسبية تهدف كلها إلى تحديد مختلف التكاليف إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة المعطيات و المعلومات و تعدد الأهداف التي ترمي إليها كل طريقة بحيث أن لكل منها مميزات تخدم جوانب معينة من التسيير؛
- إن التطور الذي شهدته طرق المحاسبة التحليلية كان يهدف أساسا لزيادة دقة تحليل وحساب مختلف التكاليف وخصوصا معالجة الأعباء غير المباشرة التي تزايدت على حساب الأعباء المباشرة في ظل تعقد العمليات الإنتاجية و الاستخدام الكثيف للتكنولوجيات العالية في مختلف الصناعات، و هذا ما يمكن من تحديد أسعار التكلفة لمختلف المنتجات بشكل دقيق و موضوعي؛
- يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف؛

- إن نجاح المؤسسة الاقتصادية في التحكم في تكاليفها ومن ثم بناء سياسة تسعير ناجحة مرتبط بانطلاق المؤسسة من نقطة تحديد التكاليف، و التي تتم باستعمال مجموعة من الطرق مكملتها البعض وعليه فالوصول إلى نتائج موضوعية من خلال هذه الطرق يتوقف على الجدية في التطبيق وحسن استغلال المعلومات المتوفرة، وكذا الهيكل التنظيمي الملائم ؛
- إمكانية استخدام أكثر من طريقة في نفس الوقت للاستجابة لحاجة المسيرين مع مراعاة فوائد وتكاليف هذا الاختيار، أو الاكتفاء بطريقة واحدة بشكل رئيسي واستخدام بعض تقنيات الطرق الأخرى حسب الحاجة ؛
- يعتبر السعر محصلة تفاعل مجموعة متضادة و متباينة من القوى الاقتصادية قاعدتها التكاليف وسقفها ادراكات المشتري لقيمة و سعر المنتج و ركانزها المنافسة و الطلب ؛
- تقديم منتج ذو جودة و بطرق توزيع فعالة مع توفير حملة ترويج واسعة لا يضمن نجاح المنتج في غياب السعر المناسب و بالتالي فسر المنتج في سعره ؛
- يجب على المؤسسة الاقتصادية تحديد الهدف الإستراتيجي لعملية التسعير بكل وضوح و دقة ؛
- يكمن التحدي بالنسبة لمسيري المؤسسة الاقتصادية في التحكم في العوامل الداخلية و السيطرة عليها ومراقبة العوامل الخارجية المؤثرة في اتخاذ قرار التسعير و محاولة التكيف معها و استغلالها حسب نقاط قوة و ضعف المؤسسة في ظل الفرص التسويقية المتاحة و تحديات المنافسة ؛
- لكي تحقق المؤسسة أهدافها يجب عليها تصميم و تنفيذ سياسات و إستراتيجيات تسويقية ، خاصة سياسة التسعير حيث تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة و نقاط قوتها و ضعفها وتتناسب مع الوضع الذي يفرضه محيطها من فرص و تهديدات ،فالتسعير الخاطئ ينتج عنه سياسة تسويقية فاشلة تنعكس سلبا على تحقيق أهدافها و على وجودها ؛
- عند وضع أي سياسة تسعير يجب دراسة الأسواق المستهدفة و تحديد نوعها و التعرف على حجم المنافسة فيها، و توفير المعلومات و البيانات الخاصة بمستوى الطلب و أذواق الزبائن و محاولة استغلالها و الاستفادة منها والاستجابة لها بسرعة ، و بالتالي يمكن للمؤسسة انتهاج سياسة تسعير تتلاءم مع قدراتها و إمكانياتها و تتكيف مع طبيعة المنافسة أو الاحتكار فيها ؛
- اختيار طريقة تسعير فعالة تأخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف و تركز على دراسة الطلب وتحليل المنافسة و ترسيخ قيمة المنتج لدى المشتري ؛
- اتخاذ قرارات التسعير و تعديل الأسعار يكون بشكل موضوعي و مدروس مبني على معلومات صحيحة و دقيقة و شاملة ، و ليس على أساس ردود الأفعال العشوائية و الارتجالية ؛
- عند تسعير منتجات المؤسسة يجب الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المنتجات سواء كانت سلع استهلاكية أو سلع صناعية أو خدمات، و بالتالي على المؤسسة مراعاة خصوصيات هذه المنتجات من حيث طبيعتها و حجم الطلب و المنافسة عليها و كيفية توزيعها و تسويقها ؛

- على المؤسسة مراعاة الجوانب المتعلقة بدورة حياة منتجاتها و بالتالي وضع سياسة تسعير تتلاءم مع طبيعة و خصوصيات المرحلة التي يمر بها المنتج انطلاقا من مرحلة التقديم مرورا بمرحلة النمو والنضج وصولا إلى مرحلة الانحدار ؛
- اختيار إستراتيجية تسعير تتلاءم مع مزيج المنتجات التي تقدمها المؤسسة سواء تعلق الأمر بتسعير خطوط المنتجات المتعددة أو المنتجات الاختيارية أو الثانوية أو المقيدة أو تسعير حزمة المنتج ؛
- تطبيق سياسات تعديل الأسعار بما يخدم مصالح المؤسسة و يحقق أهدافها من خلال تقديم الخصومات المتنوعة و تقديم أسعار تتلاءم مع مختلف الفئات السوقية و ضبط أسعارها على أساس المؤثرات النفسية للزبائن و المستهلكين مع تقديم أسعار ترويجية على فترات زمنية في المناسبات المختلفة حسب المناطق الجغرافية ؛
- في حالة التصدير للخارج يجب اعتماد سياسة تسعير مدروسة تأخذ بعين الاعتبار تكاليف عملية التصدير و حالة المنافسة الشديدة في الأسواق الخارجية و المتغيرات الدولية المتعلقة بالطلب وقوانين التجارة الخارجية و مخاطر تذبذب أسعار الصرف العالمية ؛
- يلعب نظام معلومات المحاسبة التحليلية دورا رئيسيا في عملية تحديد أسعار المنتجات، فرغم تعدد الطرق التسعيرية فإن المعلومة المحاسبية الخاصة بالتكاليف تبقى دائما ذات أهمية كبيرة في اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة؛
- يمكن للمؤسسة اعتماد سياسة تسعير ناجحة و ذلك بتوفر نظام محاسبة تحليلية يساعدها على ضبط أعبائها و تحديد تكاليفها و بالتالي يساعدها على بناء القاعدة الأساسية للسعر و هي التكاليف ، بينما تعمل المنافسة و الطلب و القيمة المدركة من طرف المشتري على تحديد قيمة الربح المحقق .

## 2-1- نتائج الدراسة التطبيقية :

- من خلال الدراسة الميدانية و التي تمثلت في إجراء استبيان شمل عينة من المؤسسات الاقتصادية حاولنا تشخيص واقع المحاسبة التحليلية في هذه المؤسسات و التعرف على دورها في تحديد سياسات الأسعار و قد كانت النتائج المتحصل عليها كما يلي:
- غياب واضح لأنظمة التسيير الحديثة في هذه المؤسسات الاقتصادية و هذا راجع لأسباب عديدة لعل أهمها نقص التأطير و التكاليف الباهظة التي يتطلبها تصميم و تطبيق هذه الأنظمة مع انعدام الرؤية الإستراتيجية لمسيري هذه المؤسسات و التركيز على كيفية تحقيق أكبر قدر من الأرباح و بأسرع وقت ممكن ؛
  - يقتصر النظام المحاسبي الموجود في هذه المؤسسات على المحاسبة العامة نظرا للإلزامية القانونية المتعلقة بهذا الجانب ؛
  - عدم توفر معظم المؤسسات الاقتصادية المدروسة على نظام محاسبة تحليلية (6 مؤسسات فقط صرحت بوجود نظام للمحاسبة التحليلية ضمن نظام تسييرها ) نظرا لعدم الدراية بمنفعته أو الاعتقاد

بعدم الجدوى منه ؛

- الطريقة المطبقة بالنسبة للمؤسسات التي تمتلك نظام محاسبة تحليلية هي طريقة التكاليف الكلية التقليدية ؛
- تقوم باقي المؤسسات الاقتصادية المدروسة بتحديد تكاليفها بطرق حسابية عشوائية و تقريبية ليس لها أساس محاسبي واضح ؛
- لمسنا وجود رغبة لدى مسيري بعض المؤسسات الاقتصادية في الحصول على نظام محاسبة تحليلية آلي يمكن تطبيقه بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير في ظل احتدام المنافسة في أسواق السلع والخدمات ؛
- معظم المؤسسات الاقتصادية المدروسة تنتج سلعا استهلاكية نمطية و تواجه منافسة عالية نظرا لكثرتها و تعدد العلامات التجارية و تنوعها ؛
- تبيع هذه المؤسسات تشكيلة متنوعة من المنتجات و بأسعار مختلفة ، مما يصعب من مهمة حساب التكاليف الخاصة بكل منتج ، ويستدعي ضرورة وجود نظام للمحاسبة التحليلية في هذه المؤسسات ؛
- تعتمد هذه المؤسسات على نظام الإنتاج المستمر مما يتسبب في تداخل الأعباء و تعدد كميات و تكاليف المخزونات و بالتالي تذبذب مستوى تكاليف المنتجات ؛
- بشكل عام تتم عملية اتخاذ قرارات التسعير من طرف مدير المؤسسة أو باتفاق الشركاء بشكل غير مدروس بناء فقط على مستوى الأسعار السائدة و استنادا لبعض الحسابات البسيطة في مجال التكاليف من خلال إضافة نسبة ربح معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى ؛
- تقوم هذه المؤسسات بتطبيق بعض التكتيكات و المناورات السعرية مثل تقديم بعض الخصومات لعملائها بغرض تحفيز الطلب على منتجاتها ؛
- يتم تقديم المنتجات الجديدة لهذه المؤسسات عند تقديمها لأول مرة في السوق وفق مستوى الأسعار السائدة مع إجراء تعديلات وفق خصوصيات كل مؤسسة و هذا بغرض تغطية تكاليفها بأسرع فترة ممكنة و تجنب ردة فعل المنافسين ؛
- في حالة ارتفاع التكاليف لأسباب خارجية تقوم هذه المؤسسات برفع أسعارها بنفس نسبة ارتفاع التكاليف و بالتالي يتحمل المشتري عموما أي زيادة في التكاليف مع سعي البعض من هذه المؤسسات إلى محاولة مراجعة تكاليفها بغرض تخفيضها و المحافظة على ثبات أسعارها؛
- في حالة تغيير الأسعار من طرف المنافسين تقوم هذه المؤسسات بردود أفعال متباينة ارتجالية و غير مدروسة في معظم الأحيان وفق خصوصية كل مؤسسة و تحليلها لحركة الأسعار في السوق ؛
- تقوم هذه المؤسسات بشكل عام بالمحافظة على مستوى أسعارها في حالة زيادة أو انخفاض الطلب على منتجاتها مع محاولة منها لتخفيض تكاليف نشاطها في حالة انخفاض مستوى الطلب ؛



- تربط هذه المؤسسات بين سعر المنتج و درجة جودته و ترى أن الجودة هي تكلفة إضافية تدرج ضمن تكاليف المنتج و تحمل ضمن سعره حيث تظهر كقيمة يدركها المشتري عند استعماله أو استهلاكه للمنتج.

## 2- اختبار الفرضيات :

بالاعتماد على الدراسة النظرية السابقة و بعد القيام بالدراسة التطبيقية من خلال إجراء عملية الاستبيان والتي شملت عينة من المؤسسات الاقتصادية و على ضوء تحليل نتائج هذا الاستبيان يمكن الإجابة عن إشكالية البحث المطروحة و المتمثلة في دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية و ذلك بالإجابة عن التساؤلات الفرعية لموضوع البحث من خلال اختبار فرضيات البحث كما يلي :

### الفرضية الفرعية الأولى :

من خلال ممارسة نشاطها و بغرض القيام بوظائفها المختلفة تتحمل أي مؤسسة اقتصادية مجموعة متنوعة من الأعباء و المصاريف ، و تزداد أهمية و مقدار هذه المصاريف بتعدد نشاط المؤسسة من خلال إنتاج وبيع تشكيلة متنوعة من المنتجات و الخدمات .

و عند فحص هذه الأعباء و المصاريف نلاحظ أن بعضها يرتبط بمنتجات معينة دون الأخرى و البعض منها ينفق في وقت واحد على كل المنتجات دون فرق ، كما أن بعضها يتغير بتغير مستوى النشاط و البعض الآخر له صفة الثبات و لا يتغير في المدى القصير على الأقل .

و التحدي الحقيقي هنا يكمن في تمييز هذه الأعباء عن بعضها البعض و تحديد الجزء الخاص منها بكل منتج على حدا بغرض تحديد التكلفة النهائية لكل منتج دون زيادة أو نقصان ، هذا الأمر لا يخضع للعشوائية أو التقديرات الجرفافية و إنما يتطلب وجود نظام يطبق بطريقة علمية مدروسة و صحيحة تتوافق مع إمكانية المؤسسة من الناحية الاقتصادية و الإنتاجية و المالية و تلبي الأغراض المتعلقة بالتسيير و التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات بشكل صحيح و دقيق.

من هنا يمكن إثبات الفرضية الفرعية الأولى المتمثلة في حتمية وجود نظام للمحاسبة التحليلية ضمن نظام تسيير المؤسسة يسمح لها بتحديد و حساب الأعباء و تحليلها وتحديد التكاليف بغرض تحديد القاعدة الأساسية للسعر ، كما يمكنها من اعتماد سياسة تسعير ناجحة تعزز من مكانتها التنافسية.

و بالرغم من ضرورة وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية خصوصا الصناعية منها ، فقد تبين لنا من خلال الدراسة التطبيقية الميدانية و بعد الاتصال بالعديد من المؤسسات الاقتصادية و إجراء العديد من المقابلات مع بعض المسيرين أن مفهوم المحاسبة التحليلية مفهوم غريب على العديد منهم و غير متداول لدى معظمهم لأسباب مختلفة لعل أهمها عدم تخصص بعض المسيرين في ميدان المحاسبة خاصة منها التحليلية إلى جانب عدم التحكم في تقنياتها المختلفة و الجهل بأهمية نظام المحاسبة التحليلية و ارتفاع تكلفته و عدم وجود مكاتب محاسبية متخصصة في وضعه و تتبع تطبيقه.

و مع هذا فقد لمسنا وجود الرغبة من طرف بعض المسيرين في اعتماد مثل هذا الأنظمة و التي تساعد في مراقبة تسيير المؤسسة و تساعد على تحديد أسعارها في سوق تسودها المنافسة في جميع جوانبها وهذا في حد ذاته يعتبر تقدما كبيرا و خطوة معتبرة في مجال تبني و تطبيق الطرق العلمية الحديثة في تسيير مؤسساتنا الاقتصادية.

إن حتمية وجود نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية يفرض على المسيرين ضرورة استيعاب المبادئ الأساسية التي تقوم عليها إلى جانب الإلمام بقواعدها و مختلف طرق و تقنيات تطبيقها حيث يمكن للمسيرين اختيار الطريقة المناسبة لتطبيقها وفق خصوصية كل مؤسسة اقتصادية من حيث طبيعة و حجم أعبائها و عدد منتجاتها و إمكانياتها الاقتصادية .

### الفرضية الفرعية الثانية :

من المعلوم وجود عدة مؤثرات و عوامل داخلية تعمل على تحديد مستوى معين لأسعار المؤسسة ، هذه العوامل يمكن للمؤسسة السيطرة عليها و التحكم فيها و لو بشكل نسبي و في مقدمة هذه العوامل نجد التكاليف الخاصة بمختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، هذه التكاليف يجب تغطيتها من خلال الإيرادات المحققة والتي يمثل السعر ركنها الأساسي .

إن تحديد السعر المناسب لأي منتج يتطلب تحديد القاعدة الأساسية الصلبة لهذا السعر و المتمثلة في تحديد مستوى التكاليف النهائية لهذا المنتج بشكل دقيق ، و هذا ممكن فقط في حالة توفر المؤسسة على نظام فعال للمحاسبة التحليلية يمكن المؤسسة من التحكم الكامل في مختلف الأعباء و التكاليف و يسمح لها بطرح منتجاتها و خدماتها في الأسواق المستهدفة بالسعر المناسب و الذي يضمن تغطية تكلفة المنتج و يحقق هامش الربح المستهدف و يؤدي إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات و الأرباح.

إن وجود نظام مرن للمحاسبة التحليلية في المؤسسة يسمح لها باعتماد سياسة تسعير ناجحة تمكنها من تسعير خط منتجاتها المتعددة سواء كانت سلعا استهلاكية أو صناعية أو خدمات ، خلال مراحل دورة حياتها المختلفة باختلاف طرق توزيعها ، و سواء كانت موجهة إلى الأسواق المحلية أو بغرض التصدير نحو الأسواق الخارجية ، كما تمكنها من القيام بالتعديلات السعرية المناسبة في حالة تغير مستوى التكاليف و ذلك من خلال مراجعة هيكل التكاليف و بالتالي إعادة النظر في الأسعار بناء على إيقاع التكاليف و هذا ما يعزز من المكانة التنافسية للمؤسسة.

إن عدم توفر نظام محاسبة تحليلية فعال لدى المؤسسة الاقتصادية يجعلها تقوم بتحديد أسعار منتجاتها وخدماتها بطريقة عشوائية و تقريبية غير مبنية على أسس علمية واضحة مما يجعل أسعارها عائقا أمام تحقيق أهدافها ، فقد تحدد أسعارا منخفضة لبعض منتجاتها قد لا تغطي جميع تكاليفها و تتسبب في تحملها لخسائر ، كما قد تحدد أسعارا غير مناسبة لمنتجات أخرى تضيع عليها فرصة زيادة أرباحها من خلال إمكانية رفع أسعارها ، كما قد تحدد أسعارا مرتفعة أكثر من اللازم لبعض المنتجات مما يحرمها من تحقيق أرباح إضافية بسبب تقليص الطلب على منتجاتها و انخفاض حجم مبيعاتها و بالتالي الحد من قدرتها التنافسية.

### الفرضية الفرعية الثالثة :

تمثل درجة و حدة المنافسة و حجم و نوعية الطلب عوامل خارجية مؤثرة على مستوى الأسعار و من الصعب على أي مؤسسة اقتصادية التحكم فيها و السيطرة عليها ، و هذا ما يمثل تحديا حقيقيا للمسيرين في المؤسسات الاقتصادية يستوجب عليهم التعامل مع عوامل الطلب و المنافسة كركائز أساسية في عملية التسعير .

إن تحديد سياسة تسعير ناجحة في المؤسسة يتطلب أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار و محاولة تحقيق الاستفادة القصوى منها ، فنوع المنافسة يختلف حسب عدد المنافسين و جودة منتجاتهم و مستوى أسعارهم و تكاليف كل منهم ، و هذا ما يتيح للمؤسسة فرصة تنافسية أفضل ، فمن المؤكد أن وجود نظام محاسبة تحليلية في المؤسسة يمكنها من التعرف على جميع أعبائها و تكاليفها بشكل دقيق و مفصل يمكن معه تخفيض مستوى هذه التكاليف إلى أدنى حد ممكن مما يعزز من الموقع التنافسي للمؤسسة في السوق من خلال التحكم في مستوى التكاليف بغرض المنافسة.

و هذا ما تم تأكيده من خلال الدراسة النظرية و ما لاحظناه عند تحليل إجابات الاستبيان فقد اتضح أن 55.55% من عينة المؤسسات الاقتصادية المدروسة أنها عند تغيير الأسعار من طرف المنافسين تقوم بمراجعة هيكل التكاليف الخاصة بها بغرض تخفيضها و هذا ما يعطيها مرونة أكبر في مجال التسعير . كما أن تغيير مستوى الطلب في السوق من حيث الكمية أو النوعية يفرض مراجعة إجبارية لسياسة تسعير المؤسسة خصوصا في حالة تقلص مستوى الطلب بفعل عوامل خارجية كضعف القدرة الشرائية أو تغيير أذواق المشترين أو ظهور منتجات جديدة في السوق... الخ ، ففي هذه الحالة يتوجب على المؤسسة مراجعة هيكل تكاليفها بغرض تدنيها و تخفيضها و بالتالي إمكانية تعديل أسعارها لتحفيز و زيادة الطلب على منتجاتها.

وهذا ما تم تأكيده من خلال الدراسة النظرية و تحليل إجابات الاستبيان حيث أكدت جميع المؤسسات أي بنسبة 100% أنها تقوم بمراقبة هيكل تكاليفها بغرض تخفيضها في حالة تقلص الطلب على منتجاتها لسبب من الأسباب.

وهذا يحدو بنا إلى إثبات الفرضية الفرعية الثالثة و يؤكد على وجود دور مساعد للمحاسبة التحليلية يمكن المؤسسة من التفاعل بإيجابية مع مختلف العوامل الخارجية المؤثرة في الأسعار كحالات المنافسة المختلفة وحالات تغيير مستوى الطلب في السوق و ذلك بترشيد و توجيه سياسة التسعير في المؤسسة بما يخدم أهدافها و مصالحها و يتوافق مع إمكانياتها الاقتصادية و الظروف السائدة في الأسواق المستهدفة.

### 3- توصيات البحث :

تمثل المحاسبة التحليلية أداة إستراتيجية هامة للمؤسسات الاقتصادية وخاصة الإنتاجية منها حيث يمكن الاستفادة منها في مراقبة التسيير، كما أنها أداة مساعدة في اتخاذ القرارات و رسم السياسة المناسبة للمؤسسة

في مجال التسعير، مما يمكنها من تحسين أدائها و يعزز من مكانتها التنافسية و يساهم في تحقيق أهدافها الحالية و المستقبلية .

انطلاقاً من هذه الأهمية و بهدف إكساب البحث فائدة عملية استناداً إلى نتائج الدراسة النظرية و التطبيقية السابقة ، ارتأينا تقديم بعض التوصيات الضرورية التي يمكن الاستفادة منها على مستويين :

### 3-1- توصيات عامة:

- على الجهات القانونية الوصية أن تقوم بتشريع قوانين بغرض إلزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق نظام للمحاسبة التحليلية ، إلى جانب إدخال تعديلات و إصلاحات على النظام المحاسبي المعمول به حالياً لتفعيل دور المحاسبة التحليلية ، لأن غياب هذا الطابع الإلزامي يفقد المحاسبة التحليلية أهميتها من الناحية العملية؛
- ضرورة إنشاء مكاتب محاسبية بصورة قانونية مختصة في تقديم الخدمات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في مجال المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير؛
- ضرورة تدخل الدولة في مجال تنظيم الممارسات السعرية لبعض المؤسسات الاقتصادية خصوصاً تلك المتعلقة بالاحتكار أو الممارسات التجارية غير العادلة ، و ممارسات تثبيت الأسعار و ممارسات التمييز السعري و ممارسات الإضرار السعري ؛
- ضرورة تدخل الدولة لتنظيم عمليات الاستيراد للحد من سياسات الإغراق للسلع الرخيصة ذات النوعية الرديئة ، مما اجبر المؤسسات الاقتصادية المحلية على مجاراة أسعار تلك السلع المستوردة و إنتاج سلع رخيصة التكلفة باستعمال مواد أقل جودة و أرخص تكلفة .

### 3-2- توصيات مقدمة للمؤسسات محل الدراسة :

- ضرورة الاهتمام بجانب التكاليف في المؤسسات الاقتصادية و ذلك من خلال وعي المسؤولين والمسيرين بأهمية المعلومة الناتجة عنها وإدراك دورها الحقيقي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة؛
- ضرورة وجود نظام للمحاسبة التحليلية داخل نظام تسيير المؤسسة حيث يسمح لها بتحديد القاعدة الأساسية للسعر بشكل صحيح مما يمكنها من تحديد السعر المناسب لمنتجاتها و القيام بالتعديلات والتكتيكات السعرية بما يتفق مع مستوى الطلب و المنافسة و درجة الجودة ؛
- من أجل ضمان التطبيق الجيد للمحاسبة التحليلية و تحقيق الاستفادة القصوى منها ، يجب على المسيرين في المؤسسة الاقتصادية الإلمام بجميع الجوانب النظرية العلمية لأصول المحاسبة التحليلية و طرق و تقنيات تطبيقها وذلك من خلال الدورات التكوينية والاستعانة بذوي الاختصاص وأصحاب الخبرة في هذا المجال ؛
- ضرورة تالية الجانب التقني و الحسابي في نظام المحاسبة التحليلية و ذلك من خلال برامج معلوماتية حديثة و مرنة تمكن المسيرين من استعمالها و الاستفادة منها لترشيد قرارات التسيير؛

- تحديث أنظمة المحاسبة التحليلية المطبقة في المؤسسات الجزائرية و ذلك بالاستفادة من نقائص الطرق التقليدية و محاولة الاعتماد على تطبيق الطرق الحديثة مثل: نظام التكاليف حسب الأنشطة ، نظام التكلفة المستهدفة ، ...الخ ؛
- يجب أن تدرك المؤسسة أهمية عنصر السعر و التي تمزج بين السعر كعنصر للمزيج التسويقي بحيث تعتبره المؤسسة كأداة من أدوات الصراع و المنافسة في السوق ، و بين السعر باعتباره العنصر الذي يدر عوائد و إيرادات للمؤسسة ؛
- ضرورة اهتمام المؤسسات محل الدراسة ببحوث التسويق وخاصة المتعلقة منها بدراسة السعر و التي تعتمد الأساليب الكمية للتنبؤ بمبيعات المؤسسة وأرباحها ؛
- الاهتمام بتوفير المعلومات و البيانات اللازمة لاتخاذ قرارات التسعير بشكل مناسب خصوصا ما يتعلق بجانب التكاليف و مستوى الطلب و دراسة الأسواق المستهدفة و حساسية المشتريين للأسعار ومدى أهمية السعر في المنافسة ؛
- ضرورة إنشاء جهاز داخلي لتحديد و إدارة الأسعار يتكون من القائمين بشؤون المحاسبة و المالية والإنتاج والتسويق ، و يتكفل بمهمة متابعة أي مستجدات تتعلق بالأسعار على مستوى السوق والمنافسين ، كما يقوم باتخاذ كل القرارات التسعيرية و وضع و تنفيذ التكتيكات و المناورات السعرية المختلفة لمواجهة المنافسين ؛
- إن اعتماد المؤسسة في تسعير منتجاتها على المعلومة الخاصة بالمنافسة أو الطلب في السوق، لا تكفي لوحدها كأساس لوضع سياسة تسعير ناجحة ، حيث يترتب دائما على متخذي القرارات أخذ التكلفة كأول اعتبار عند التسعير، وحتى يتمكنوا من ذلك يجب عليهم الرجوع إلى مخرجات نظام معلومات المحاسبة التحليلية، وذلك تجنباً لما يمكن أن تقع فيه المؤسسة من مشاكل بإهمالها لهذه المعلومات من خلال تحديد أسعار مرتفعة أو منخفضة و غير مناسبة لمنتجاتها؛
- وضع سياسة تسعير مرنة تتكيف مع مختلف الأحوال الاقتصادية السائدة و التغيرات و التقلبات المختلفة ، و هذا يتوجب عليها مراجعة هيكل التكاليف الخاصة بمنتجاتها قبل إقرار أي تعديل في مستوى الأسعار؛
- ضرورة تحقيق الاستقرار السعري لمنتجات المؤسسة قدر الإمكان و عند اللزوم تجنب التعديلات الحادة في مستوى الأسعار لتجنب ردة الفعل السلبية للمنافسين و العملاء ؛
- إرساء سياسة تسعير شاملة و متوازنة لتشكيلة المنتجات حيث يؤخذ بعين الاعتبار تكلفة و ربحية كل منتج ، و بناء على ذلك تحدد الأسعار بالشكل الذي يحقق الأهداف التسويقية العامة للمؤسسة دون التركيز على منتج واحد ؛
- نأمل أن تقترب المؤسسات الجزائرية من المستهلك و أن تتعرف على احتياجاته و ان تعمل على تلبية رغباته ، و لهذا يتوجب عليها ضرورة الاهتمام بجودة المنتجات و الخدمات المقدمة حيث يعكس

سعر المنتج لدى المستهلك عموما درجة الجودة و نوعية المنتج ، و لذلك يجب على مسيري المؤسسة إدراك درجة أهمية الجودة لدى المستهلك و محاولة تقديم منتجات تتوفر فيها الجودة المطلوبة و بالسعر المناسب و العادل الذي يضمن تحقيق الأرباح المستهدفة ، مما يستدعي ضرورة مراقبة التكاليف و السيطرة عليها بغرض تخفيضها قدر الإمكان دون الإخلال بمعايير الجودة ؛

- إن تقديم المؤسسات الاقتصادية لمنتجات بسعر عادل و بمستوى جودة معتبرة يؤدي إلى منافسة المنتجات الأجنبية و كبج أسعارها في المرحلة الأولى والعمل على وقف الاستيراد كمرحلة ثانية مما يساهم في تحقيق الاكتفاء الذاتي و لو بشكل نسبي .

#### 4- آفاق البحث :

نأمل من خلال تقديم هذا البحث تأسيس قاعدة لانطلاق بحوث مستقبلية تتعلق بدراسة مجال التسعير وواقعه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، وهذا للأسباب التالية :

- الأهمية الإستراتيجية لهذا العنصر و فعاليته و تأثيره المتزايد على مختلف الأطراف (المستهلك ، المؤسسة ، الاقتصاد الوطني)؛
- تزايد حدة المنافسة بين مختلف المؤسسات و المنتجات في ظل التقدم التقني و التكنولوجي الهائل في جميع المجالات ، و كما هو معلوم قد يلعب السعر السلاح الحاسم في معركة المنافسة؛
- التغيرات و التقلبات السريعة في الظروف الاقتصادية و خصوصا ما يتعلق منها بظروف التضخم و ارتفاع أسعار عوامل الإنتاج ؛
- الأعداد الهائلة للمنتجات الجديدة المطروحة يوميا في مختلف الأسواق مما أدى إلى التغير السريع في أذواق الزبائن.

نظرا للأسباب المذكورة سابقا و غيرها ، يشهد الواقع إغلاق العديد من المؤسسات الاقتصادية نتيجة لعدم قدرتها على مواجهة و منافسة المنتجات الأجنبية بسبب غياب سياسة تسعير واضحة ، وعليه يتوجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بناء قاعدة أساسية تنطلق منها في تحديد توجهاتها التسويقية و تصميم إستراتيجية لتسعير منتجاتها و خدماتها تكون مرنة تتغير حسب الظروف والأوضاع الاقتصادية على المستوى الوطني والدولي لتحقيق أهدافها الحالية و المستقبلية ، خاصة و أن الجزائر مقبلة على الانضمام لمنظمة التجارة العالمية في ظل اقتصاد دولي تنافسي شرس قائم على فكرة البقاء للأقوى .

في النهاية، نجد أن البحث مازال مفتوحا على كل الجوانب المتعلقة بالدراسة ، لذلك يبقى البحث في مجالاته متاحا، لهذا يمكن اقتراح المواضيع التالية لتكون محل دراسة نظرية وميدانية تمكن من استدراك النقائص المسجلة على هذه الدراسة :

◀ دور إستراتيجية التسعير في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية

◀ دور الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية في تخفيض التكاليف

◀ دور إستراتيجية التسعير في نجاح تسويق المنتج

◀ إستراتيجية تسعير الخدمات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

# قائمة المراجع



# قائمة المراجع

## 1. باللغة العربية:

### أ- الكتب :

- 1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002 .
- 2- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2006 .
- 3- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 .
- 4- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.
- 5- بشير عباس العلاق ، التسويق الحديث ، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع ، بنغازي ، ليبيا ، 1996 .
- 6- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 .
- 7- بول سميث ، أفضل الإجابات لأصعب أسئلة في التسويق ، مكتبة جرير ، المملكة العربية السعودية ، 2005 .
- 8- توفيق محمد عبد المحسن ، التسويق وتحديات التجارة الإلكترونية ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 2004 .
- 9- ثابت عبد الرحمن إدريس ، جمال الدين محمد المرسى ، التسويق المعاصر ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 .
- 10- ثامر البكري ، التسويق ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2006 .
- 11- ثامر البكري ، تسويق الخدمات الصحية ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2006 .
- 12- جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال -مدخل وظيفي- ، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- 13- جوزيف بويت ، جيمي بويت ، ما يقولونه الأساتذة عن التسويق ، مكتبة جرير ، المملكة العربية السعودية ، 2005 .
- 14- حمد الباشا و آخرون ، مبادئ التسويق الحديث ، دار الصفاء للطباعة و النشر ، عمان ، الأردن ، 2000 .
- 15- حميد الطائي ، بشير العلاق ، تطوير المنتجات و تسعيرها ، دار اليازوري للطباعة و النشر ، عمان ، الأردن ، 2008 .
- 16- دانيال سبولير ، صانعو السوق ، ترجمة موسى جميل صالح ، دار الأفكار الدولية ، الرياض ، 1998 .

- 17- دونالد . واتسن ،ماري .هولمان ، ترجمة ضياء مجيد الموسوي ، **نظرية السعر واستخدامها**، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1991 .
- 18- رحال علي، **سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 .
- 19- زكرياء فريد عبد الفتاح ، **محاسبة التكاليف** ، دراسة نظرية و تطبيقية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 .
- 20- زينات محمد محرم وآخرون، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 .
- 21- سارة وايت ، **أساسيات التسويق** ، ترجمة خالد العامري ، دار الفاروق للنشر ، مصر ، 2001 .
- 22- سليمان قداح، **محاسبة التكاليف النموذجية**، مطبعة خالد بن وليد، دمشق ، سوريا، 1976.
- 23- شمعون شمعون، **الرياضيات الاقتصادية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998
- 24- صالح عبد الله الرزق و عطا الله وراد خليل ، **محاسبة التكاليف الفعلية** ،دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998 .
- 25- ضياء مجيد الموسوي، **النظرية الاقتصادية: التحليل الاقتصادي الجزئي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1999 .
- 26- عاشور نعيم العبد ، عودة رشيد نمره ، **مبادئ التسويق** ، دار اليازوري ، عمان ، الأردن ، 2006 .
- 27- عباس الشافعي ، **محاسبة التكاليف ( قياس و تحليل و رقابة )** ، بدون ناشر ، القاهرة ، 1999 .
- 28- عبد الحي مرعى وعبد الله عبد العظيم هلال، **مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006 .
- 29- عبد السلام أبو قحف ، **التسويق من وجهة نظر معاصرة** ، مطبعة الإشعاع الفنية ، بيروت ، 2001.
- 30- عصام الدين أبو علفه ، **التسويق " المفاهيم والاستراتيجيات بين النظرية والتطبيق "** ، الجزء الأول، مؤسسة حورس الدولية ، الإسكندرية ، 2002 .
- 31- علاء الغرباوي ، محمد عبد العظيم ،إيمان شقير ، **التسويق المعاصر** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 .
- 32- عمر صخري، **اقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 33- فيليب كوتلر، جاري ارمسترونغ ، **أساسيات التسويق** ، تعريب : محمد علي إبراهيم سرور ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، الطبعة السادسة ، الجزء الثاني .
- 34- محمد إبراهيم عبيدات ، **أساسيات التسعير في التسويق المعاصر** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004 .
- 35- محمد أحمد خليل، **محاسبة التكاليف في المجال الإداري**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000.
- 36- محمد الفيومي محمد ، **مقدمة في أصول محاسبة التكاليف** ، الدار الجامعية ، بيروت، 1990.

- 37- محمد شفيع باقوني، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات في جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة نشر.
- 38- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 .
- 39- محمد فريد الصحن ، التسويق (المفاهيم و الاستراتيجيات ) ، الدار الجامعية ، مصر ، 1998 .
- 40- محمود الوادي ، كاظم العيساوي ، الاقتصاد الجزئي ( تحليل نظري و تطبيقي) ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 .
- 41- محمود جاسم الصميدعي ، استراتيجيات التسويق ، دار الحامد للنشر ، عمان ، الأردن ، 2009.
- 42- محمود جاسم الصميدعي ، مداخل التسويق المتقدم ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000.
- 43- محمود جاسم الصميدعي ، ردينة عثمان يوسف ، الأساليب الكمية في التسويق ، دار المناهج للنشر، عمان ، 2001 .
- 44- محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 .
- 45- محي الدين الأزهرى ، إدارة النشاط التسويقي ، الجزء الثاني ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1988.
- 46- ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1999 .
- 47- ناصر دادى عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر ، 1999.
- 48- نظام موسى سويدان ، شفيق إبراهيم حداد ، التسويق (مفاهيم معاصرة) ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثانية ، 2003.
- 49- هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 50- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 .

#### ب- المذكرات و الرسائل العلمية:

- 1- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004/2005 .
- 2- سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر ، 2009/2010.
- 3- جابالله الشريف ، دور التكاليف المعيارية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة - الحاج لخضر - باتنة ، 2008/2009.

- 4- محمد الخطيب نمر ، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الاسعار ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة - قاصدي مرباح - ورقة ، 2006/2005.
- 5- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة - الحاج لخضر - بائنة ، 2008/2007.
- 6- زريق عمر ، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد استراتيجية التسعير ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2007/2006.
- 7- طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2003/2002.

### ج- تشريعات و تنظيمات قانونية :

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، العدد 74 ، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 .
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، العدد 91 ، بتاريخ 22 ديسمبر 1999.

### 2. باللغة الفرنسية:

- 1- Alain Ollivier et les autres , **Le Marketing international** , -que saie je?- presse universitaire de France ,Paris 1990 .
- 2- Corrin , Pasco , **commerce international**- 2<sup>eme</sup> edition- Librairie Vuibert – Paris 1995.
- 3- Claude Alazard & Sabine Sipari, **contrôle de gestion manuel et applications**, 5<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris, 2000.
- 4- Gérard MELYON, **Comptabilité analytique**, 2<sup>e</sup> édition, Bréal, Paris, 2001.
- 5- Henri Cullmann , **La Comptabilité Analytique**, Edition Bouchene , Alger , 1993.
- 6- J.Trahand, B.Morad, E.C. Charles, **Comptabilité de gestion : coût activité, réparation** , Press universitaire Gronble , Paris, 2000.
- 7- MOUCHOT Claude, **Les Théories De La Valeur**, Economica, Paris, 1994.
- 8- PASCO BERHO , **Marketing International** , 4<sup>eme</sup> édition – Dunand- Paris- 2002.
- 9-Philippe Darreau et Autres, **Micro économie**, Armond Colin Éditeur, Paris , 1990.
- 10- Toquer Longlois , **Le marketing des services : le défirelationnel** , Dunod , Paris , 1992.

### 3. مواقع الكترونية :

[WWW.KSAU.INFO](http://WWW.KSAU.INFO)

اطلع عليه بتاريخ 2012/02/14 (12:20)

الملاحق

**الملحق رقم: ( 01 )**

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة محمد خيضر - بسكرة -**

**قسم : علوم التسيير**

**تخصص : محاسبة**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية**

**و علوم التسيير**



## استمارة استبيان

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي سيجريها الباحث في إطار إعداد مذكرة تخرج للحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص " محاسبة " بعنوان ( دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية) .

إن الهدف من هذا البحث الأكاديمي هو دراسة المحاسبة التحليلية كأحدى الأدوات الكمية المهمة في مراقبة التسيير و بيان دورها في مساعدة المسيرين على تحديد سياسات التسعير المناسبة و التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية و تعزز من مكانتها التنافسية.

و سوف تزودنا المعلومات التي تدلون بها في تحقيق أهداف هذا البحث ، لذا نلتمس منكم الإجابة على الأسئلة المطروحة في هذا الاستبيان بكل دقة و موضوعية ، علما بان إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ، و لن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

**شاكرين لكم حسن تعاونكم**

**الباحث: هادي خال**

## أولاً: استمارة خاصة بالجانب القانوني و التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية :

1- ما نوع النشاط الممارس من طرف مؤسستكم ؟

تجاري ☐ صناعي ☐ خدمي ☐

نوع آخر...ما هو ؟ .....

2- ما نوع التنظيم الذي تخضع له مؤسستكم ؟

وحدة مركزية (الوحدة الأم) ☐ وحدة فرعية ☐ مجمع ☐ وحدة مستقلة ☐

3- ما هو التصنيف القانوني لمؤسستكم ؟

☐ شركة ذات أسهم

☐ شركة ذات مسؤولية محدودة

☐ شركة تضامن

☐ مؤسسة فردية ذات مسؤولية محدودة

☐ مؤسسة فردية

4- ما هي قيمة رأس المال مؤسستكم ؟

☐  $\geq 100.000$  دج

☐  $< 100.000$  دج  $\geq 1.000.000$  دج

☐  $< 1.000.000$  دج  $\geq 10.000.000$  دج

☐  $< 10.000.000$  دج  $\geq 100.000.000$  دج

☐  $< 100.000.000$  دج

5- ما هو متوسط رقم الأعمال السنوي لمؤسستكم ؟

☐  $\geq 100.000$  دج

☐  $< 100.000$  دج  $\geq 1.000.000$  دج



- ☐  $< 1.000.000$  دج  $\geq 10.000.000$  دج
- ☐  $< 10.000.000$  دج  $\geq 100.000.000$  دج
- ☐  $< 100.000.000$  دج

6- ما هو عدد عمال مؤسستكم ؟

- ☐ 1 إلى 9 عامل ☐ 10 إلى 49 عامل
- ☐ 50 إلى 499 عامل ☐ أكبر من 500 عامل

### ثانياً) - استمارة خاصة بنظام المحاسبة التحليلية:

- 1- هل تعتمد مؤسستكم نظاماً للمحاسبة التحليلية ؟ نعم ☐ لا ☐
- ☐ دون جواب

2- ما هي الطريقة المستعملة من طرف مؤسستكم لحساب التكاليف ؟

- ☐ طريقة التكاليف الكلية
- ☐ طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة
- ☐ طريقة التكاليف المتغيرة
- ☐ طريقة التكاليف المعيارية
- ☐ طريقة التكاليف حسب الأنشطة
- ☐ طريقة التكاليف المستهدفة

طريقة أخرى ..... ما هي ؟ .....

3 - ما هو سبب اختياركم لهذه الطريقة في حساب التكاليف ؟

- ☐ دقة النتائج المتحصل عليها
- ☐ التكلفة المنخفضة لوضعها و تطبيقها

تلبية احتياجات المسيرين ☐

عدم المعرفة بوجود طرق أخرى ☐

4- هل تساعدكم نتائج هذه الطريقة في تحديد أسعار بيع المنتجات ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

5- إذا لم تكن لديكم طريقة لحساب التكاليف ، هل ترغبون في وضع طريقة ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

6- إذا لم يكن لديكم نظام لحساب التكاليف في المحاسبة التحليلية، لماذا لم تفكروا في وضعه ؟

لأن تكلفة وضعه جد مرتفعة ☐

عدم الجدوى منه ☐

عدم الدراية بمنفعته ☐

**ثالثاً) – استمارة خاصة بتحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية:**

1- ما هو نوع المنتج المقدم من طرف مؤسستكم ؟

سلعة استهلاكية ☐ سلعة صناعية ☐ خدمات ☐ نوع آخر.. ما هو ؟.....

2- ما هو عدد المنتجات المباعة من طرف مؤسستكم ؟

منتج وحيد ☐ عدة منتجات ☐ العدد: ☐

3- ما نوع نظام الإنتاج المتبع من طرف مؤسستكم ؟

الإنتاج المستمر ☐

الإنتاج حسب الطلبات ☐

نوع آخر.....ما هو ؟ ☐

4- حدد درجة أهمية السعر في مؤسستكم ؟ هام جداً ☐ هام ☐ غير مهم ☐

5- رتب درجة أهمية السعر في مؤسستكم مقارنة بالعناصر الأخرى للمزيج التسويقي ؟

الترتيب	1	2	3	4
السعر				
المنتج				
التوزيع				
الترويج				

6- كيف تتم عملية البيع عبر مؤسستكم ؟

☐

في مقر المؤسسة

☐

على مستوى مراكز توزيع جغرافية

☐

عن طريق التوزيع على العملاء

طريقة أخرى... ما هي؟ .....

7- من هي الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرارات التسعير في مؤسستكم ؟

☐

المدير العام

☐

قسم التسويق

☐

قسم المالية و المحاسبة

☐

الدولة

☐

الشركاء

جهة أخرى... من هي ؟ .....

8- هل تعتمد مؤسستكم سياسة تسعير معينة في مجال بيع و تسويق منتجاتها ؟

☐

دون جواب

☐

لا

☐

نعم

9- إذا كانت الإجابة بنعم ، ما هي الأهداف التي تنوي مؤسستكم تحقيقها من خلال تطبيق هذه السياسة ؟

☐ تحقيق أقصى الأرباح

☐ رفع حجم المبيعات

☐ زيادة الحصة السوقية

☐ السيطرة على السوق

☐ البقاء و الاستمرار

أهداف أخرى ... ما هي ؟

.....

10- ما هي العوامل المؤثرة على سياسة التسعير المنتهجة من طرف مؤسستكم ؟

☐ التكاليف

☐ جودة المنتج

☐ الطلب في السوق

☐ درجة المنافسة

☐ نوعية الزبائن

11- ما هي الطريقة المتبعة من طرف مؤسستكم في مجال سياسة التسعير ؟

☐ طريقة التكلفة

☐ طريقة الطلب

☐ طريقة المنافسة

☐ طريقة القيمة المدركة (الجودة)

12- في حالة تقديم طلبية من طرف زبون مهم ، هل تقدم مؤسستكم سعر خاص لهذه الطلبية؟

☐ نعم ☐ لا ☐ دون جواب

13- في حالة الجواب بنعم ، هل يؤخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف المتعلقة بالطلبية قبل تحديد السعر؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

14- هل تقوم مؤسستكم بتقديم خصومات سعرية معلنة في بعض المناسبات ؟

نعم ☐ لا ☐ أحيانا ☐

15- إذا كانت الإجابة بنعم ، ما هو الغرض منها ؟

زيادة المبيعات ☐

تصريف فائض المخزون ☐

تنشيط الطلب على منتجات المؤسسة ☐

حدة المنافسة ☐

الإشهار و الترويج ☐

16- عند تقديم خصومات سعرية ، هل يؤخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف مقارنة بحجم الإيرادات المحققة ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

17- هل تطبق مؤسستكم سياسة التسعير حسب الموقع الجغرافي في عملية التوزيع ؟

نعم ☐ لا ☐ دون جواب ☐

18- إذا كانت الإجابة بنعم ، على أي أساس تطبق هذه الأسعار:

حسب تكلفة عملية التوزيع ☐

حسب حجم الكمية المباعة ☐

حسب درجة المنافسة ☐

حسب حجم و أهمية الطلب ☐

19- ما هي السياسة المتبعة من طرف مؤسستكم في مجال تسعير خط المنتج ؟

☐

تحديد أسعار مختلفة لنفس المنتج حسب درجة الجودة

☐

وضع أسعار مختلفة لنفس المنتج حسب خصائص و مميزات كل منتج

☐

وضع سعر واحد لعدة منتجات تباع مع بعضها البعض

☐

وضع أسعار مختلفة لعدة منتجات مختلفة

سياسة أخرى.. ما هي ؟ .....

20- في حالة وجود منتج منخفض أو عديم الربحية و لكن وجوده يساهم في تنشيط الطلب على منتجات أخرى ذات ربحية مرتفعة ، ما هي السياسة المنتهجة من طرف مؤسستكم في هذه الحالة ؟

☐

التخلي عن هذا المنتج

☐

الاستمرار في إنتاج هذا المنتج

☐

تخفيض إنتاج هذا المنتج

سياسة أخرى.. ما هي ؟ .....

21- عند تقديم منتج جديد للسوق ، ما هي سياسة التسعير المطبقة في هذه الحالة ؟

☐

سياسة قشط السوق (سعر مرتفع)

☐

سياسة اختراق السوق (سعر منخفض)

☐

سياسة السعر السائد في السوق

22- ما هو الهدف من تطبيق هذه السياسة في تسعير المنتجات الجديدة ؟

☐

تغطية التكاليف بأسرع وقت ممكن

☐

تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح

☐

تجنب ردة فعل باقي المنافسين

☐

اختبار السوق

☐ الهيمنة على السوق

☐ زيادة و تنشيط الطلب على المنتج

هدف آخر .. ما هو ؟ .....

23- عند ارتفاع التكاليف بسبب زيادة أسعار المواد الأولية ، الطاقة ، و الأجور، ما هي سياسة التسعير المنتهجة من طرف مؤسستكم ؟

☐ زيادة السعر      ☐ ثبات السعر

24- إذا كانت الإجابة زيادة السعر، كيف يتم تحديد مقدار هذه الزيادة ؟

☐ بنفس نسبة زيادة التكاليف

☐ بنفس مقدار زيادة التكاليف

☐ اقل من مقدار زيادة التكاليف

25- إذا كانت الإجابة ثبات السعر، كيف يتم تحقيق ذلك ؟

☐ مراجعة هيكل التكاليف بغرض تخفيضها

☐ تخفيض هامش الربح

☐ تخفيض مستوى الجودة و النوعية

26- عند زيادة الأسعار من طرف المنافسين ، ما هي سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسستكم في هذه الحالة ؟

☐ القيام بنفس تصرف المنافس

☐ زيادة السعر و تمييز المنتج من خلال ( التغليف ، الخدمات المرافقة )

☐ زيادة السعر و رفع مستوى الإشهار و الترويج

☐ زيادة السعر مع تحسين مستوى الجودة

☐ المحافظة على نفس السعر، و مراجعة التكاليف و تخفيضها

☐ المحافظة على نفس السعر و إلغاء الخصومات السعرية

سياسة أخرى.. ما هي ؟ .....

27- عند تخفيض الأسعار من طرف المنافسين ، ما هي سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسستكم في هذه الحالة ؟

☐ تخفيض السعر

☐ تخفيض السعر و مراجعة التكاليف و تخفيضها

☐ الاحتفاظ بنفس السعر و تقديم خصومات سعرية

☐ الاحتفاظ بنفس السعر و رفع القيمة المدركة لدى العميل

☐ الاحتفاظ بنفس السعر و تحسين مستوى الجودة

سياسة أخرى.. ما هي ؟ .....

28- عند تغير مستوى الطلب على منتجات المؤسسة في السوق ، ما هي سياسة التسعير المتبعة من طرف مؤسستكم ؟

☐ ثبات السعر

☐ زيادة السعر في حالة ارتفاع الطلب على المنتج

☐ تخفيض السعر في حالة انخفاض الطلب على المنتج

☐ تطبيق سياسة التمييز السعري حسب ( الزبون - المكان - الزمان )

سياسة أخرى.. ما هي ؟ .....

29- عند تغير مستوى الطلب في السوق ، هل تراجع مؤسستكم هيكل التكاليف الخاص بمنتجاتها بغرض تخفيضها ؟

☐ نعم دائما ☐ في حالة زيادة الطلب ☐ في حالة انخفاض الطلب ☐

30- ما هي العوامل المؤثرة على مستوى الجودة بالنسبة لمؤسستكم ؟

☐ التكاليف ☐ نوعية الزبائن ☐ درجة المنافسة ☐ حجم الطلب ☐



**الملحق رقم: ( 02 )**

## الملحق رقم (02) : قائمة المؤسسات الاقتصادية

1. مؤسسة "روائح الورود" ، المنطقة الصناعية - كوينين - الوادي .
2. مؤسسة "كيبا" لصناعة العجائن ، المنطقة الصناعية - كوينين - الوادي .
3. مؤسسة مطاحن "الزهرة" لإنتاج الفريضة ، المنطقة الصناعية - كوينين - الوادي .
4. المؤسسة الصناعية للبناء المركب (مؤسسة صولي) ، تغزوت - الوادي.
5. مؤسسة محلو لإنتاج مواد التنظيف ، قمار - الوادي .
6. مؤسسة دقيق سوف ، المنطقة الصناعية ، الشط - الوادي.
7. مؤسسة "بلاستي أنابيب" ، المنطقة الصناعية ، تكسبت - الوادي.
8. مؤسسة "منقر" لتغذية الانعام ، المنطقة الصناعية ، الشط - الوادي.
9. مؤسسة "مشروبات الواحات" ، البياضة - الوادي .
10. مؤسسة "طنيشة" لإنتاج الآجر الصناعي ، المنطقة الصناعية - طريق ورقلة ، تقرت.
11. مؤسسة صيانة و توزيع العتاد الفلاحي - تكسبت - الوادي.
12. شركة الواحة لتوزيع الأجهزة الالكترو منزلية - الوادي -
13. شركة الخدمات العامة (GS) ، حاسي مسعود ، ورقلة.
14. مؤسسة الأمان لكراء عتاد الاشغال العمومية ، حاسي مسعود ، ورقلة.
15. مؤسسة "رغوة الجنوب" ، تقرت ، ورقلة.
16. مؤسسة "سوجيكت" لتجارة مواد البناء بالجملة ، المنطقة الصناعية ، تكسبت ، الوادي.
17. شركة "دليية" لصناعة الألمنيوم ، غمرة ، الوادي.
18. شركة " القدة للتجهيز " ، استيراد و تصدير الأثاث المنزلي الجاهز ، الوادي .